

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Eraõiguse instituut

Krista Mulenok

**ÄRIÜHINGU JUHTORGANI LIKME HOOLSUSKOHUSTUS JA
VASTUTUSE ERISUSED MAKSUKOHUSTUSTE TÄITMISEL**

Magistritöö

Juhendaja
dotsent Kalev Saare

Tallinn 2012

Olen koostanud magistritöö iseseisvalt.

Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, olulised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

Autor K. Mulenok

(allkiri ja kuupäev)

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	5
1. JUHTORGANI LIIKME KOHUSTUSTE ÜLDISELOOMUSTUS	9
1.1. Juhtorgani liikme tsiviil-ja maksukohustuste tekke õiguslikud alused.....	9
1.2. Juhtorgani liikme kohustuste liigitus.....	13
1.3. Juhtorgani liikme kohustuste sisu ning omavaheline seos	16
1.4. Juhtorgani liikme tsiviil-ja maksukohustuste tekkimise algus-ja lõppmoment ...	20
2. JUHTORGANI LIIKME HOOLSUSKOHUSTUSE ERISUSED TSIVIIL- JA MAKSUÕIGUSES.....	23
2.1. Hoolsuskohustuse olemus tsiviil- ja maksuõigusest tulenevate kohustuste täitmisel.....	23
2.1.1. Üldise hoolsuskohustuse olemus	23
2.1.2. Korraliku ettevõtja hoolsuse mõiste	27
2.1.3. Hoolsuskohustuse seos hea usu ja mõistlikkuse põhimõtetega	28
2.1.4. Hoolsuskohustus ja Hea Ühingujuhtimise Tava.....	32
2.1.5. Ärilise otsuse reegel ja hoolsuskohustus	35
2.2. Hoolsuskohustuse elementide sisu.....	39
2.2.1. Hoolsuse määr	39
2.2.2. Informeeritus	40
2.2.3. Riskide võtmine	44
2.3. Hoolsuskohustuse erisused maksuõiguses	51
3. JUHATUSE LIIKME VASTUTUSE ERISUSED HOOLSUSKOHUSTUSE RIKKUMISEL MAKSUÕIGUSES	58
3.1. Juhatusel liikme maksuõigusliku vastutuse alused	58
3.2. Juhatusel liikmelt maksuvõla sissenõudmise eeldused.....	61
3.2.1. Kohustuste rikkumine ja juhatuse liikme süü tuvastamine	61
3.2.2. Vastutusotsusele esitatavad nõuded.....	65
3.3. Korraliku ettevõtja hoolsus vastutust välistava asjaoluna maksuõiguses.....	67
KOKKUVÕTE.....	70
RÉSUMÉ	75
KASUTATUD KIRJANDUS.....	82

	4
KASUTATUD ÕIGUSAKTID	86
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA.....	87
KASUTATUD LÜHENDID.....	91

SISSEJUHATUS

Viimased aastad on pannud tõsiselt proovile seni ärimaailmas valitsenud tõekspidamised ja paljud äriühingud on pidanud ümber hindama oma senised tegutsemispõhimõtted. Äriühingu kultuur, juhtimine ning riskidega toimetulek seoses teisenenud õigus- ja majanduskeskkonnaga peab pidevalt muutuma. Äriühingute juhtorganite liikmed vajavad äriühingu jätkusuutlikkuse tagamiseks suuremat tegutsemisvabadust ja kindlustunnet. Juhtorganite liikmetelt nõutakse pidevalt äriühingu tõhusamat juhtimist, majandustulemuste parandamist ja kasumlikkuse tõusu, samal ajal ka suuremat omanike huvide arvestamist.

Kindlustunde tagamiseks peaks seadusandlus kaitsma hoolsaid ja lojaalseid juhte, et neil oleks julgust asuda juhtorgani liikme ametikohale ja võtta äriühingu hea käekäigu nimel mõistlikke riske, samas mitte liigselt karta kaasneda võivat isiklikku vastutust. Seega on juhtorgani liikmete kohustuste õiguslik reguleeritus tähtis eelkõige nende isikliku õigusliku vastutuse küsimuse puhul.

Juhtorgani liikme kohustused võivad tuleneda seaduses sätestatust, temaga sõlmitud lepingust, poolte vahel väljakujunenud praktikast, kutse- või tegevusalal kehtivatest tavadest, aga ka hea usu ja mõistlikkuse põhimõtetest. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse kohaselt peavad äriühingu juhtorgani liikmed seadusest või põhikirjast tulenevaid kohustusi täitma juhtorgani liikmelt tavaliselt oodatava hoolega ja olema äriühingule lojaalsed.

Hoolsusest räägitakse ka maksuvaidlustes. Hoolsust ega hoolsuskohustust ei ole defineeritud Maksukorralduse seaduses ega üheski teises maksuseaduses. Seega seadusandja ei ole reguleerinud hoolsuskohustust maksuõiguses ning kohus on pidanud andma sellele mõistele sisu maksuvaidlustes.

Kuna eriti tihti leiab hoolsuskohustus käsitlemist käibemaksuvaidlustes, siis käesolevas töös lähtutakse hoolsuskohustuse maksuõiguslikul käsitlemisel eelkõige Maksukorralduse ja Käibemaksuseadusest.

Hoolsuse kõrval peab juhatuse liige alati olema otsuste vastuvõtmiseks piisavalt informeeritud ning hindama tehingutega kaasnevaid riske, mis võivad temast sõltumatult realiseeruda. Riski maandamine tundub olevat keerukaim küsimus tänapäeval, millega juhtorgani liikmetel tuleb igapäevaselt kokku puutuda. Äritegevuses peavad juhtorgani liikmed äriühingu ja tema vara

nimel vastu võtma otsuseid, millega kaasneb alati kas suuremal või vähemal määral risk ebaõnnestuda. Juhtorgani liige ei saa üldjuhul riskide realiseerumise eest vastutada, kuivõrd need jäävad sageli tema mõjusfäärist väljapoole. Siiski saab juhtorgani liikme vastutus üles kerkida, kui saab väita, et ta on oma ärivaistu rakendanud liiga julgelt ning on võtnud äriühingule põhjendamatuid riske.

Juhtorgani liikmete õigusi, kohustusi ja vastutust puudutav on pälvinud ärimaailmas viimasel ajal üha rohkem tähelepanu. On koostatud mitmeid teadustöid, välja antud raamatuid ning korraldatud hulgaliselt seminare. Juhtorgani liikme õigusi ja kohustusi ning eelkõige vastutust äriühingu ees on oma magistrیتöös analüüsinud T. Tiivel. Ühena teemadest on juhtorgani liikme vastutust analüüsinud K. Saare oma doktoritöös “Eraõigusliku juriidilise isiku õigussubjektsuse piiritlemine”. M. Ots on oma magistrیتöös keskse teemana analüüsinud juhtorgani liikme vastutust just äriühingu võlausaldaja ees.

Käesoleva magistrیتöö relevantsus seisnebki asjaolus, et õiguskirjanduses ei ole juhtorgani liikme hoolsuskohustust ja sellest tulenevat juhatuse liikme isiklikku vastutust tsiviil- ja maksuõiguses võrdlevalt analüüsitud. Teema valiku põhjusteks ongi uuritava valdkonna aktuaalsus ning töö autori subjektiivne huvi käsitletava temaatika vastu.

Käesoleva magistrیتöö peamiseks eesmärgiks on käsitleda piiratud vastutusega äriühingu juhtorgani liikme kohustusi, eelkõige hoolsuskohustust selleks, et Eesti, Saksamaa ja Ameerika Ühendriikide seadusandluse, hea tava ja kohtulahendite analüüsi põhjal välja tuua juhatuse liikme hoolsuskohustuse ja vastutuse erisused maksuõiguse valdkonnas.

Autor on püstitanud kaks hüpoteesi, millele käesoleva töö kirjutamise käigus püütakse vastused leida. Kas juhatuse liikme maksuõigusest tulenevad kohustused äriliste otsuste vastuvõtmisel ja tsiviilõiguslike tehingute tegemisel on hõlmatud juhatuse liikme üldise hoolsuskohustusega või mitte? Kas juhatuse liige vabaneb maksuõigusest tulenevast isiklikust vastutust, kui ta on täitnud oma maksuõigusest tulenevaid kohustusi korraliku ettevõtja hoolsusega?

Magistrیتöö eesmärgist ja hüpoteesidest tulenevalt on ära määratud magistrیتöö struktuur, mis on üles ehitatud deduktiivsel meetodil. Kõigepealt vaadeldakse juhatuse liikme tsiviil- ja maksuõigusest tulenevaid kohustusi üldisemalt, siis hoolsuskohustuse elemente kitsamalt ning lõpuks hoolsuskohustusest tulenevaid vastutuse erisusi maksuõiguses.

Magistritöö koosneb kolmest peatükist.

Esimeses peatükis antakse ülevaade juhtorgani liikme kohustustest. Kõigepealt tuuakse välja kohustuste tekke õiguslikud alused ning peale seda liigitatakse kohustused tulenevalt nende hierarhilisest jaotusest: üldisteks, põhilisteks ja spetsiifilisteks. Analüüsi käigus püüab autor selgusele jõuda kas maksuõigusest tulenevad kohustused alluvad üldisele hoolsuskohustusele.

Teise peatüki eesmärk on analüüsida üldise hoolsuskohustuse olemust ja sisu ning erisusi tsiviil- ja maksuõiguses. Käsitletakse korraliku ettevõtja hoolsust kui määratlemata õigusmõistet, selle sisu, olemust ning vajalikkust kehtivas õiguses. Samas peatükis käsitletakse ka hoolsuskohustuse elementide sisu ja erisusi maksuõiguses. Tuginedes Eesti ja teiste riikide seadusandlusele, tavadele ja kohtulahendite analüüsi tulemustele, annab käesoleva töö autor hinnangu, kas Eesti õiguses on hoolsuskohustus piisavalt, selgelt ja arusaadavalt juhatuse liikmete jaoks reguleeritud. Hea Ühingujuhtimise Tava ja Ärilise otsuse reegli käsitlemise käigus arutletakse nende kohaldamisvõimaluste ja –vajaduse üle, lähtudes Eestis kehtivast õiguslikust regulatsioonist.

Kolmandas peatükis keskendutakse juhatuse liikme isiklikule maksuõiguslikule vastutusele, mis võib tuleneda hoolsuskohustuse rikkumisest. Käesoleva peatüki eesmärgiks on välja tuua need õiguslikud alused, mille järgi saab juhatuse liikmelt vastutusotsusega maksuvõlga nõuda. Lisaks analüüsitakse, kas korraliku ettevõtja hoolsuse kohane käitumine on vastutust välistavaks asjaoluks maksuõiguses.

Magistritöös on piirdutud osaühingu ja aktsiaseltsi juhtorgani liikme hoolsuskohustuse ja vastutuse käsitlemisega. Võttes arvesse asjaolu, et Eesti õiguses ei tehta eespool nimetatud äriühingu juhtorgani liikmete vastutusel vahet, on osaühingut ja aktsiaseltsi käsitletud koos. Terminoloogiliselt on oluline ära märkida, et äriühinguna mõistetakse käesolevas magistritöös ainult osaühingut ja aktsiaseltsi.

Kui käesolevas töös on kasutatud mõistet juhtorgani liige, siis on tegemist juhatuse ja nõukogu liikmetega. Kohustuste ja vastutuse käsitlemisel lähtutakse eelkõige juhatuse liikme ning nõukogu liikme kohustusi on vaadeldud niivõrd, kuivõrd esineb erisusi.

Magistritöö kirjutamisel on kasutatud uurimis- ja võrdlusallikana eelkõige Eesti ja Saksamaa tsiviilõigust ning maksuõigust käsitlevat teoreetilist kirjandust, kohtulahendeid, tava, juhendmaterjale, soovituslikke standardeid ning normatiivset materjali. Uurimismeetodina on kasutatud ajaloolist, teleoloogilist ja süstemaatilist tõlgendamist.

Käesoleva töö autor on pidanud vajalikuks tuua näiteid ka Ameerika Ühendriikide, Suurbritannia, Läti, Hollandi, Belgia, Soome, Rootsi tsiviil- ja maksuõigusest ning hoolsuskohustuse ja hoolsuse mõiste käsitlesest, mis omakorda võimaldab analoogia põhjal täpsustada ka Eestis kehtiva hoolsuskohustuse mõiste sisu.

Magistritöö paremaks mõistmiseks on töö lõpus ära toodud kasutatud tähtsamad lühendid.

Autor tänab juhendajat nõuannete ja abi eest.

1. JUHTORGANI LIKME KOHUSTUSTE ÜLDISELOOMUSTUS

1.1. Juhtorgani liikme tsiviil- ja maksukohustuste tekke õiguslikud alused

Äriühing¹ on seaduse alusel loodud abstraktne õigussubjekt², mis võib omada kõiki õigusi ja vabadusi ning kanda kohustusi niivõrd kuivõrd see on kooskõlas äriühingu üldiste eesmärkide ja nende õiguste, vabaduste ja kohustuste olemusega (PS § 9).

Teovõimet saab äriühing realiseerida üksnes oma organite kaudu. Äriühing vajab õiguskäibes osalemiseks ning tehingute tegemiseks tahet, mis toimiks äriühingu huvides ja oleks suunatud äriühingu eesmärkide saavutamisele.³ Kuna loomulikku tahet omab üksnes inimene, saab üksnes inimeste kaudu toimuda äriühingu tahte kujundamine ja realiseerimine. Seega äriühing kui õiguslik abstraktsioon saab tegutseda üksnes füüsiliste isikute kaudu.⁴ Nendeks isikuteks on eelkõige äriühingu juhtorganitesse kuuluvad füüsilised isikud, kes võtavad vastu äriühingu otsuseid ning teevad äriühingu nimel tehinguid, mis on käsitletavad äriühingu tegudena.

Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (edaspidi TsÜS) §-i 31 lg 1 ja 2 kohaselt saab eraõiguslikul isikul olla kolme liiki juhtorganeid- juhatus, nõukogu ja üldkoosolek, kelle tegevus loetakse äriühingu tegevuseks (TsÜS § 31 lg 5). Seega saab rääkida äriühingu juhtorganitest ning muudest organitest. Selle eristamise kriteeriumiks on asjaolu, et juhtorgani liige vastutab oma kohustuste rikkumisega tekitatud kahju eest (TsÜS § 37).⁵

Äriühingule saab tekkida õigusi ja kohustusi vahetult oma organite tegevuse tulemina, mis viitab selgelt organiteooria kasutamisele Eesti äriõiguses. Organite poolt pädevuse piires tehtud tegusid vaadeldakse äriühingu enda tegudena. Organiteooria kohaselt omab äriühing võimet teha nii õiguspäraseid tegusid kui ka õigusvastaseid tegusid. Erinevalt fiktsiooniteooriast käsitletakse esindaja tahet fiktsiooni tulemusena äriühingu enda tahtena ja seetõttu saab äriühing õigustehinguid teha esindaja kaudu, kuid ei saa kunagi toime panna õigusrikkumist, sest esindaja lubamatu tegevus asub alati väljaspool esinduspädevuse piire.⁶

¹ Piiratud vastutusega äriühing on levinumaid juriidilise isiku liike ning majandustühenduse vorme.

² Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 24.

³ P. Varul jt. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura Kirjastus 2010, lk 110.

⁴ RKKKo nr 3-1-1-137-04.

⁵ P. Varul. Äriühingu juhtorganid. Äriühingu juhtorganite liikmete õigused, kohustused ja vastutus. 2005, lk 12.

⁶ K. Saare. Eraõigusliku juriidilise isiku tegutsemine oma organite kaudu ning vastutus nende tegude eest. Läbiva vastutuse printsiip.- Juridica nr 4, 2000, lk 203.

Juhtorganiteks on osaühingul juhatus ja nõukogu, kui see on moodustatud ning aktsiaseltsil juhatus ning nõukogu. Juhatus on juhtorgan, mis juhib ja esindab äriühingut ning keda loetakse äriühingu seaduslikuks esindajaks (TsÜS § 34 lg 1). Samas tuleb rõhutada, et äriühingu organi tegevus ei ole samastatud äriühingu tegevusega, vaid organi tegevust üksnes loetakse äriühingu enda tegevuseks. Organ ei ole ka äriühingu esindaja, vaid teatud suhetes on organ võrdsustatud seadusliku esindajaga. Juhatus kui äriühingu esindusorgan on ainsaks organiks, mille iga liikme käitumine võib tuua äriühingule kaasa kohustusi. Seetõttu on juhatuse liikmel tähtis roll äriühingule õiguste loomisel ja kohustuste tekitamisel.⁷

Nõukogu planeerib äriühingu tegevust, korraldab selle juhtimist ning teostab järelevalvet juhatuse tegevuse üle. Üldistatult võib öelda, et juhatuse ülesandeks on igapäevane, pidev juhtimistegevus ning seadusejärgne esindusõigus, nõukogu aga kontrollib ja suunab juhatuse tööd.

Kui võrrelda Eesti ja Saksamaa seadusandlust, siis Saksamaa õiguses on Eesti äriseadustikus toodule sarnane äriühingu juhtimisstruktuur, eristatakse juhatust ja aktsiaseltside puhul nõukogu.⁸

Äriühingu ja selle juhatuse liikme õigussuhteid saab esindussuhte põhjal jagada tinglikult kaheks: juhatuse liikme tegutsemist sisesuhtes, eelkõige äriühingu juhtimisel ning juhatuse liikme tegutsemist välissuhtes, eelkõige äriühingu nimel tehingute tegemist kolmandate isikutega.⁹ Antud eristamine omab olulist tähendust äriühingu juhtorgani õigusliku seisundi määramisel nii äriühingu kui ka kolmandate isikute suhtes, samuti äriühingu õigussubjektsuse piiritlemisel tema taga seisvatest juhtorgani liikmetest.¹⁰

Sisesuhteks on äriühingu juhtorganite vahelised või äriühingu ja juhtorgani vahelised õigussuhted, mille alusel korraldatakse äriühingu sisemist toimimist. Juhatus liikme õigussuhe äriühinguga on oma olemuselt lepinguline võlaõiguslik suhe, milles pooltel on suhtest tulenevalt nii võlaõiguslikud õigused kui ka kohustused.¹¹

⁷ K. Saare. Esindusorgani liikme käitumise omistamisest eraõiguslikule juriidilisele isikule seoses vastutuse küsimusega. - *Juridica* nr 10, 2003, lk 675.

⁸ G. Wirth, M. Anold, M. Greene. *Corporate Law in Germany*. München: C.H. Beck, 2004, lk 38, 98, 102.

⁹ Saare, lk 674.

¹⁰ K. Saare. Eraõigusliku juriidilise isiku õigussubjektsuse piiritlemine. Doktoritöö. Tartu Ülikooli Kirjastus, 2004, lk 166.

¹¹ RKTKo nr 3-2-1-41-05, vt ka RKTKo nr 3-2-1-33-10.

Välissuhteks on äriühingu ja selle juhtorganite suhted kolmandate isikutega. Äriühingu juhtorgani liikmel üldjuhul äriühingu võlausaldajaga võlasuhet ei teki, sest juhtorgani tegevust suhetes kolmandate isikutega käsitletakse TsÜS §-st 31 lg-st 5 tulenevalt äriühingu tegevusena. Juhtorgani liige esindab äriühingut ja tema tegevuse tulemusena tekib võlasuhe äriühingu ning võlausaldaja vahel.¹² Vaatamata sellele võib teatavatel juhtudel, kui juhtorgani liige rikub kohustust, mis on suunatud võlausaldajate kaitsele¹³, tekkida võlasuhe ka otse juhtorgani liikme ja äriühingu võlausaldaja vahel.¹⁴

Üldjuhul on maksukohustuste täitmata jätmise eest vastutavaks äriühing. Füüsiline isik, kelle tegevuse tulemusena tekkis äriühingule maksukohustus, selle eest vahetult ei vastuta. Piiratud füüsilise isiku vastutusega äriühing ei jaga iseenesest vastutust juhatuse liikmega ja viimase vastutus saab kaasneda vaid seaduses sätestatud erandjuhtudel. Vaid teatud eelduste täitmisel on võimalik Maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS) §-i 40 kohaselt juhatuse liikme otsevastutus riigi ees.

Äriühingu juhtorgani liikme õigussuhe äriühinguga ja sellest tulenevad kohustused põhinevad kahel erineval alusel- seadus ja leping, mis on põhimõtteliselt üksteisest sõltumatud.¹⁵ Äriühingu suhtes tema juhtorgani liikmetega sh ka viimaste kohustused on reguleeritud TsÜS-is, Äriseadustikus (edaspidi ÄS) ja Võlaõigusseaduses (edaspidi VÕS) sätestatud normidega, kuid ka MKS normidega.¹⁶ Kui TsÜS-is, ÄS-is ja MKS-is ning äriühingu põhikirjas, töökorras, lepingus vms ei ole ette nähtud mingis elulises situatsioonis tekkinud vaidlusaluse küsimuse lahendamiseks ette vajalikku õigusnormi, tulevad kohaldamisele eelkõige VÕS-is sätestatud käsunduslepingu sätted (VÕS § 619 jj).¹⁷

Kuna juhtorgani liikme suhe äriühinguga on oma olemuselt lepinguline, siis ei ole juhtorgani liikme tsiviilõigusest tulenevad kohustused mitte ainult need, mis on otseselt kirjas kas seaduses, põhikirjas, juhatuse/nõukogu liikme lepingus, kõrgemalseisva organi otsuses, vaid

¹² K. Tamm. Äriühingu juhtorgani liikme deliktiline vastutus äriühinguga seotud kuritarvituse korral.- Juridica nr 6, 2006, lk 397.

¹³ Näiteks raamatupidamiskohustus ja pankrotiavalduse esitamise kohustus.

¹⁴ Varul jt, lk 127.

¹⁵ T. Baums. Corporate Governance in Germany- System and Recent Developments. Aspects of Corporate Governance. Corporate Governance Forum. The Stockholm Symposium 1993. Stockholm, 1994, lk 6; V. Kõve. Äriõigus. Näidised ja kommentaarid. 2003, lk 205, 526; RKTko nr 3-2-1-45-03.

¹⁶ Varul, lk 22: " Samasisulise regulatsiooni puhul võib kohaldada erinevaid seadusi samaaegselt. Erinevatest seadustest võivad tuleneda ka erinevad reeglid sama olukorra kohta. Sel juhul tuleks lähtuda kõigepealt Äriseadustikust, kohaldades Võlaõigusseadust ja Tsiviilseadustiku üldosa seadust niivõrd, kuivõrd Äriseadustikust ei tulene teisiti. Võlaõigusseaduse ja Tsiviilseadustiku üldosa seaduse kohaldamisel aga tuleb lähtuda sellest, et Tsiviilseadustiku üldosa seadust tuleb kohaldada niivõrd, kuivõrd Võlaõigusseadusest ei tulene teisiti."

¹⁷ T. Tiivel. Äriühingu juhtorgani liikme kohustused ja vastutus. Magistritöö. 2004, lk 10.

sellele suhtele on kohalduvad ka VÕS-i üldnormid.¹⁸ Seetõttu võivad juhtorgani liikme kohustused tuleneda VÕS-i §-i 23 lg 1 kohaselt ka muudest alustest:

- lepingu olemusest ja eesmärgist;
- lepingupoolte vahel väljakujunenud praktikast;
- lepingupoolte kutse- või tegevusalal kehtivatest tavadest;
- hea usu ja mõistlikkuse põhimõttest.

VÕS 35. peatükk reguleerib juhtorgani liikme õigusi ja kohustusi. Isiku nimetamisel äriühingu juhtorgani liikmeks tekib tema ja vastava äriühingu vahel seaduse alusel eriline õigussuhe, mis vastab VÕS-i §-s 2 toodud võlasuhte tunnustele ning millele saab kohaldada käsunduslepingu kohta sätestatud¹⁹. Sellest õigussuhtest tuleb juhtorgani liikme relatiivne subjektiivne kohustus teha teise isiku, reeglina äriühingu kasuks teatud tegu või jätta see tegemata (VÕS § 2 lg 1).

TsÜS kui tsiviilõiguse üldpõhimõtete seadus (TsÜS § 32 jj) paneb paika äriühingu juhatuse kui organi tegutsemise ja tegude eest vastutamise üldised põhimõtted. MKS eesmärk on reguleerida kogu maksuõiguse üldosa terviklikult ning maksuõiguses ei ole üldjuhul vajadust rakendada TsÜS-i. MKS viitab siiski mõnele olulisele tsiviilõiguse üldosa instituudile, mis oma olemuselt ei erine avalikus ja eraõiguses. TsÜS sätete alusel määratakse eelkõige äriühingu õigus- ja teovõime ning esindusõigused.²⁰

Maksuõiguslikult on juhatuse liikme kohustuste aluseks MKS § 8 lg 1, mille järgi äriühingu seaduslik esindaja on kohustatud tagama esindatava maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegne ning täielik täitmine. Nimetatud sättes on märgitud seadusliku esindaja kohustus hoolitseda esindatava varaga seotud maksualaste kohustuste täitmise eest. Äriühingu seaduslikuks esindajaks on juhatus, kelle suhtes on kehtestatud maksukohustuste täitmise kohustus.²¹ Seega kattub eeltoodu ÄS-s toodud põhimõttega²², et juhatus on äriühingu juhtimisorgan, mis esindab ja juhib äriühingut ning millest tuleneb juhatuse liikme üldine kohustus tegutseda äriühingu heaks.

¹⁸ M. Kairjak jt. Äriõigus. Näidised ja kommentaarid. Tallinn: Äripäev, 2009, 9 pt, lk 9.

¹⁹ RKTko nr 3-2-1-41-05 p 18; 3-2-1-39-05 p 14; 3-2-1-65-08 p 33; R. Kuber. Äriõigus. Osauhing, Aktsiaselts. Näidised ja kommentaarid. 2002, lk 200; VÕS § 619 -634.

²⁰ L. Lehis. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Kolmas köide kommentaarid. Tartu 2012, lk 25-26.

²¹ Rahandusministeerium. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Uuendatud 01.01.2012, lk 11.

Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/doc.php?100992>

²² ÄS § 180 lg 1 (OÜ puhul) ja § 306 lg 1 (AS puhul).

Saksamaal on äriühingu esindaja kohustused ühelt poolt töövõtjana osaühingu ees, mis on tsiviilõigusliku iseloomuga ning teiselt poolt on äriühingu esindajal avalikust õigusest tulenevad kohustused maksuvõlausaldaja ees. Äriühingu esindajad peavad hoolitsema selle eest, et maksud makstakse nende poolt hallatavatest vahenditest.²³

Kokkuvõtteks võib öelda, et juhtorgani liige peab täitma eelkõige seaduses kui ka tema ja äriühingu vahel sõlmitud lepingus sätestatud kohustusi. Samas võivad kohustused tuleneda ka äriühingu siseaktidest- põhikirjast ja kõrgemate juhtimisorganite otsustest. Makusõiguslikud kohustused on sätestatud nii Eestis kui ka Saksamaal üsna sarnaselt Maksukorralduse seaduses, mille kohaselt äriühingu seaduslik esindaja kohustub hoolitsema äriühingu maksualaste kohustuste täitmise eest.

1.2. Juhtorgani liikme kohustuste liigitus

Äriühingu juhtorganite liikmed vastutavad oma kohustuste täitmise eest. Vastutuse üle otsustamiseks tuleb kõigepealt välja selgitada, millised on juhtorgani liikme kohustused. Kohustuste liigitamine aitab süstematiseerida juhtorgani liikme erinevaid kohustusi.

Juhtorgani liikme kohustuste liigitamiseks võib kasutada mitut liigitamispõhimõtet. P. Varul liigitab kohustused tulenevalt nende hierarhilisest jaotusest²⁴: üldisteks, põhilisteks ja spetsiifilisteks kohustusteks. Seejuures juhtorgani liikme põhilised ja spetsiifilised kohustused ei moodusta eraldiseisvat kohustuste rühma, vaid on hõlmatud üldise hoolsus- ja lojaalsuskohustusega.

Üldisteks kohustusteks loetakse juhatuse liikme hoolsus²⁵- ja lojaalsuskohustust, mis on juhatuse liikme käitumise ja kohustuste täitmise üldiseks väljakujunenud standardiks. Hoolsuskohustus on eelkõige äriühingu igapäevase juhtimise ja majandustegevusega seotud kohustus. Lojaalsuskohustus²⁶ seondub eelkõige usaldusküsimusega.

²³ Wirth, lk 38.

²⁴ Varul, lk 53.

²⁵ Vt lähemalt käesoleva töö punkti 2.1.1. Üldise hoolsuskohustuse olemus.

²⁶ I. Kull. Hea usu põhimõtte kaasaegses lepinguõiguses. Doktoritöö. Tartu 2002. "*Lojaalsus tähendab eelkõige tegutsemist üksnes äriühingu huvides ning selle huvide eelistamist ärijuhi ja teistele huvidele, samuti huvide konflikti vältimist, avameelsust sisesuhetes, konkurendi juures töötamise keeldu, kõikide ärivõimaluste andmist esmalt äriühingule ning konfidentsiaalsuskohustust.*"

Ka Ameerika Ühendriikide (edaspidi USA) õiguspraktikas on välja arendatud õiguslikud standardid, mis määravad äriühingu kohustuste nõutava kvaliteedi ja taseme. Nendeks on sarnaselt Eesti õigusega hoolsuskohustus: *duty of care*²⁷ ja lojaalsuskohustus: *duty of loyalty*²⁸, mille abil saab hinnata juhtorganite tegevust.

Tulenevalt äriühingu ja juhtorgani liikme vahelise õigusliku suhte käsundilaadsest olemusest võib üldise hoolsus- ja lojaalsuskohustuse sisu lahtimõtestamisel ja määratlemisel kasutada VÕS § 620, mille kohaselt käsundisaja peab käsundi täitmisel tegutsema käsundiandjale lojaalselt ja käsundi laadist tuleneva vajaliku hoolsusega.²⁹ Tulenevalt käesoleva töö temaatikast ei pea autor oluliseks põhjalikumalt lojaalsuskohustust käsitleda.

Põhilised kohustused moodustavad kohustuste rühma, mis olemuslikult kaasnevad äriühingu juhtimisega ning mille kohta puudub seaduses detailne regulatsioon. Juhtorgani põhilisteks kohustusteks on äriühingu majandustegevuse juhtimine, planeerimine ja koordineerimine, organisatsiooniliste tingimuste loomine, järelvalve teostamine alluvate juhtorganite ja töötajate tegevuse üle ning äriühingu esindamine.³⁰ Nimetatud kohustused kaasnevad pea iga äriühingu juhtimisega. Erinev võib-olla äriühinguti nende kohustuste konkreetne sisu ja ulatus. Põhiliste kohustuste täitmisel peab juhatuse liige arvestama üldiste nõutavate käitumisstandarditega.

Spetsiifilised kohustused täiendavad põhilisi kohustusi ning on sätestatud eelkõige konkreetsetes ÄS paragrahvides. Spetsiifilisi kohustusi saavad ja peavad täitma vaid vastavad seaduses sätestatud juhtorgani liikmed- sõltuvalt kohustustest kas juhatuse või nõukogu liikmed. Spetsiifilisteks kohustusteks on näiteks raamatupidamise korraldamine, äriregistrile majandusaasta aruande esitamine, maksejõuetuse puhul pankrotiavalduse esitamine, üldkoosoleku kokkukutsumine, informatsiooni edastus ja aruandlus kõrgema juhtorgani ees. Juhtorgani liikme spetsiifilised kohustused võivad olla täiendatud või täpsustatud äriühingu põhikirjas, töökorras, juhtorgani liikmega sõlmitavas lepingus, samuti kõrgemate juhtorganite otsustega.³¹

²⁷ J. D. Bauman, E. J. Weiss, A.R. Palmiter. Corporations law and Policy. Materials and problems. Fifth edition. 2003, lk 607.

²⁸ Samas, lk 718.

²⁹ Saare I, lk 175; I. Kull jt. Lepingud. Näidised ja kommentaarid. Tallinn, 2003, lk 642; T. Kalaus. Juhatuse liikmete hoolsuskohustus ja ärilise otsuse reegel üldise õiguse maades.- Juridica nr 4, 2000, lk 273; Tiivel II, lk 15.

³⁰ Varul, lk 53, 82.

³¹ Samas, lk 82.

Siinkohal tekib küsimus, kas maksuõigusest tulenevad juhatuse liikme kohustused on eraldiseisvad või on võimalik neid liigitada eeltoodud jaotuse alla. Käesoleva töö autor liigitab maksuõigusest tulenevad kohustused spetsiifiliste kohustuste alla järgmiste seoste tõttu. ÄS-i kohaselt on juhatuse kohustatud korraldama äriühingu raamatupidamisarvestust (ÄS § 183 ja § 306 lg 4), mida loetakse spetsiifiliseks kohustuseks, samas ka MKS § 57 rõhutab äriühingu kohustust pidada oma majandustegevuses raamatupidamisarvestust. Autori arvates saaks siinkohal analoogiat rakendades jõuda järeldusele, et ka maksuõigussuhtest tulenevad juhatuse liikme kohustused on juhatuse liikme spetsiifilised kohustused. Kuna spetsiifilised kohustused ei moodusta eraldiseisvat rühma, siis eeltoodust tulenevalt kehtiks üldise hoolsuskohustuse täitmise norm ka maksuõigusest tulenevate juhatuse liikme kohustustele. Autori seisukohta kinnitab ka L. Lehis, kelle arvamuse kohaselt on hoolsuskohustuse sisu maksuõiguses sama mis tsiviilõiguses, ainult MKS rakendamisel piiratud konkreetsetelt maksukohustustega.³²

Maksuõiguslikud kohustused tulenevad MKS-st ning need võib jagada rahalisteks ja mitterahalisteks. Kõige olulisem rahaliste kohustuste osas on maksu tasumise kohustus. Oluline on siinkohal ära märkida, et rahalised kohustused täidetakse eelkõige esindatava vara arvel (MKS § 8).

Mitterahalised kohustused on maksuõigussuhte kõrvalkohustused ning need on vajalikud selleks, et tagada maksukohustuse tähtaegne ja maksuseadustes ette nähtud suuruses täitmine ning võimaldada maksuhalduril kontrollida kohustuste täitmist. Mitterahalistest kohustustest võib pidada olulisemaks deklareerimis- ja maksusumma arvestamise kohustust.³³

Seega juhtorgani liikme kohustused liigitatakse üldisteks, põhilisteks ja spetsiifilisteks kohustusteks, millest viimased kaks alluvad üldisele hoolsus- ja lojaalsuskohustusele. Käesoleva töö autor on jõudnud järeldusele, et maksuõigusest tulenevad kohustused saab liigitada spetsiifiliste kohustuste alla, mistõttu alluvad ka need kohustused üldisele hoolsuskohustusele.

³² L. Lehis. Autori kirjalik järelpäring hoolsuskohustuse ja vastutuse teemal. 02.04.2012.

³³ Varul, lk 121.

1.3. Juhtorgani liikme kohustuste sisu ning omavaheline seos

Autor käsitleb järgnevalt käesoleva töö seisukohast olulisi juhatuse liikme tsiviil- ja maksuõigusest tulenevaid kohustusi ning toob välja nende omavahelised seosed. Samuti käsitletakse nõukogu liikme spetsiifilisi kohustusi osas, milles nad on erinevad juhatuse liikme kohustustest.

Vastavalt ÄS §-dele 183 ja 306 lg 4 ning MKS §-le 57 on juhatus kohustatud korraldama äriühingu raamatupidamisarvestust, mida nimetatakse ka makusõigussuhtest tekkivaks mitterahaliseks kohustuseks. Olenevalt äriühingu töökorrast võib juhatuse liige kas täita antud kohustust isiklikult või volitada selleks kolmandat isikut. Praktikas on välja kujunenud tihti nii, et juhatuse liige volitab raamatupidamis- ja maksuarvestust pidama ning maksudeklaratsioone esitama äriühingu raamatupidajat. Töötajale volituse andmine ei vabasta juhatuse liiget seadusest tulenevate kohustuste täitmisest ega ka vastutusest.³⁴

Ka Saksamaal on juhi kohustuseks korraldada maksu- ja raamatupidamisarvestust. Ta peab hoolikalt valima maksudega seotud ülesandeid täitvaid töötajaid ja neid kontrollima.³⁵

Eestis tuleb raamatupidamise korraldamisel juhendada eelkõige Raamatupidamise seadusest³⁶ (edaspidi RPS) ning Raamatupidamise Toimkonna juhenditest. Äriühing on kohustatud korraldama raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine äriühingu finantsseisundist, majandustulemusest, maksuarvestusest ja rahavoogudest. Pärast äriühingu majandusaasta lõppu peab juhatus koostama majandusaasta aruande ja kasumi jaotamise ettepaneku. Suurema töö teeb ära küll raamatupidaja, aga juhatus peab tagama, et aruanne on õige ja see valmiks tähtajaks. Oluline on siinkohal ka võrrelda äriühingu maksusaldosid Maksu-ja Tolliametiga. Juhatus on kohustatud esitama kinnitatud majandusaasta aruande koos kasumi jaotamise või kahjumi katmise ettepanekuga, müügitulu jaotusega ja vandeaudiitori aruandega (kui audiitorkontroll on kohustuslik) Äriregistrile alates 2010. aastast elektrooniliselt hiljemalt 6 kuud pärast majandusaasta lõppu.

Lisaks raamatupidamisarvestuse pidamisele on juhatuse liikme mitterahaliseks kohustuseks veel deklareerimiskohustus (MKS §-d 85-91), kaasaaitamiskohustus (MKS § 56) ja dokumentide säilitamise kohustus (MKS § 58).

³⁴ RKKKo nr 3-1-1-98-00.

³⁵ Wirth, lk 98, 102.

³⁶ RPS § 4 näeb ette konkreetsed kohustused raamatupidamise korraldamisel.

Maksudeklaratsioon on tulu-, käibe- või tollideklaratsioon, maksuaruanne või muu maksu suuruse arvutamiseks ettenähtud dokument, mille esitamise kohustus tuleneb seadusest. Äriühingu kohustus esitada maksudeklaratsioone tuleneb maksuseadustest. Kuna maksudeklaratsioon on maksustamisel üks tähtsamatest dokumentidest ja tihti ka ainus maksustamise alus, siis võib deklaratsiooni esitamise kohustuslik viis tuleneda üksnes seadusest. Maksuseadustes on sätestatud kohustuse täitmise tähtaeg ning delegatsiooninorm maksudeklaratsioonide vormide kinnitamiseks. On võimalik, et lisaks deklaratsioonile tuleb esitada ka täiendavaid dokumente. Deklaratsiooni esitaja on kohustatud esitama talle teadaolevalt õigeid andmeid ning andmete õigsust kinnitama.³⁷

Äriühing peab aitama kaasa maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisele. Ta esitab maksudeklaratsioone ja muid tõendeid, peab õigusaktides sätestatud korras arvestust, säilitab dokumente ja ei tohi maksuhaldurit menetlustoimingute läbiviimisel takistada.³⁸

Eeltoodust tulenevalt tuleks äriühingu enda huvides säilitada raamatupidamisarvestuse ja maksuarvestuse dokumente, samuti muid maksustamise seisukohast tähendust omavaid dokumente pikema aja jooksul (vähemalt aegumistähtaja lõpuni). Juhul kui maksuhaldur maksusumma arvestamise õigsust kontrollib, on äriühingul võimalik tõendada, et ta on täitnud talle seadusega pandud kohustusi korrektselt. Vastavalt §-s 58 sätestatule on maksustamise seisukohast tähendust omavate dokumentide säilitamistähtaeg 7 aastat, arvates dokumentide koostamise või saamise või toimikusse viimase sissekande tegemisele järgneva kalendriaasta 1. jaanuarist, kui seadus ei sätesta teisiti. Näiteks sätestab erisusi RPS, mille § 40 lõige 1 näeb ette raamatupidamise algdokumentide säilitamise 7 aasta jooksul, lõige 2 raamatupidamis-registrite, lepingute, aruannete ja muude äridokumentide säilitamise 10 aasta jooksul, kui need on vajalikud majandustehingute rekonstrueerimiseks. RPS § 40 lõige 3 sätestab kohustuse säilitada pikaajaliste kohustuste või õigustega seotud äridokumente 7 aastat pärast kehtimise tähtaja möödumist.

Mitterahaliseks kohustuseks on ka teabe andmise kohustuse, mille kohaselt äriühing on kohustatud andma maksuhaldurile tema enda ja kolmanda isiku suhtes toimivas maksumenetluses teavet. Antud kohustus tekib üksnes maksuhalduri vastavasisulise nõude (korralduse) alusel (MKS §-d 60, 62, 65).

³⁷ MKS seletuskiri, lk 69-70.

³⁸ A. Pilv, E. Kergandberg, M. Lentsius. Maksumenetlus. Äripäeva Kirjastus. Tallinn, 2006, lk 73.

Lisaks tuleks nimetada ära veel mõõturite ja tõkendite paigaldamise kohustust (MKS § 70), mida võib nõuda maksuhaldur maksusumma määramise, maksude tasumise õigsuse kontrollimiseks või rikkumise tõkestamiseks.

Äriühingu seaduslik esindaja³⁹ on kohustatud tagama MKS-st ja maksuseadustest tulenevate äriühingu kohustuste tähtaegse ja täieliku täitmise (MKS § 8). Kõige olulisemaks rahaliseks kohustuseks on maksu tasumise kohustus, mis täidetakse esindatava vara arvel. Äriühing peab seaduses sätestatud tähtpäevaks tasuma maksusumma või pidama maksu kinni ja tasuma selle maksuhaldurile (MKS § 31 lg 1 p 1 ja 2).

Sarnane regulatsioon on ka Saksamaal⁴⁰, kus äriühingu seaduslike esindajate maksukohustuste sisu tuleneb maksuseadustest, eelkõige AO § 34 lg 1⁴¹ ja mille kohaselt esindaja peab täitma äriühingu maksukohustusi.

Maksukohustus tekib maksuseaduses sätestatud teokoosseisu saabumisel⁴² ning maksudeklaratsiooni esitamata jätmine või väärarvutuse esitamine ei muuda seaduse alusel tekkinud maksukohustust olematuks. MKS sätestab äriühingule ka kõrvalnõuete tasumise kohustuse, st äriühing peab tasuma intressi, sunniraha või asendustäitmise kulud, kui ei täideta maksuseadustes sätestatud kohustusi (MKS § 31 lg 1 p 5).

Rahaliste kohustuste osas võib välja tuua veel vastutuskohustuse (MKS § 31 lg 1 p 4) ja karistusest tulenevad kohustused, mille kohaselt kolmas isik peab täitma äriühingu maksukohustuse. Nimelt, MKS §-d 40 ja 41 teevad võimalikuks juhatuse liikmete isikliku vastutuse äriühingu täitmata jäänud maksukohustuste eest⁴³, kuid tavapäraselt need paragrahvid ei rakendu praktikas enne, kui on lõplikult selgunud lood äriühingu pankrotiga.

Lisaks eeltoodule on oluline ka informeerimiskohustus, mille kohaselt juhatus peab esitama nõukogule vähemalt kord nelja kuu jooksul ülevaate äriühingu majandustegevusest ja majanduslikust olukorrast, samuti teatama koheselt äriühingu majandusliku seisundi olulisest halvenemisest ja muudest äriühingu majandustegevusega seotud olulistest asjaoludest.⁴⁴ Juhatus peab informeerimiskohustust täitma ka maksukohustuste osas. Töö autor on

³⁹ Äriühingu seaduslik esindaja on juhatuse liige.

⁴⁰ L. Hommelhoff jt. GmbH-Gesetz Kommentar. Köln, 2009, lk 15.

⁴¹ Abgabenordnung § 34 lg 1. Arvutivõrgus: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/___34.html

⁴² Varul, lk 120.

⁴³ Vt lähemalt käesoleva töö kolmandat peatükki.

⁴⁴ AS § 180 lg 5 (OÜ puhul) ja § 306 lg 3 (AS puhul).

arvamusel, et probleemide ennetamiseks võiks äriühingu põhikirjas ette näha juhatuse liikme täpsemad kohustused nõukogu ning osanike/aktsionäride informeerimise osas.

Juhatuse informeerimiskohustuse täitmine on seega oluline eeldus, et nõukogu saaks täita oma peamist kohustust, mis seisneb juhatusele korralduste andmises äriühingu juhtimise korraldamisel. Nõukogu nõusolek on vajalik juhatusele äriühingu nimel tehingute tegemiseks, mis väljuvad igapäevase majandustegevuse raamest (ÄS § 317 lg 1). Nõusoleku andmisel peab nõukogu lähtuma põhimõtteliselt samadest hoolsuskohustuse määradest ja kriteeriumitest nagu juhatuse liige. Nõukogu kohustuseks on ka otsustada tehingute tegemine juhatuse liikmetega (ÄS § 317 lg 8).⁴⁵

Juhatuse informeerimiskohustuse hulka kuulub ka osanike/aktsionäride koosoleku kokkukutsumise kohustus. Juhatus määrab ära osanike/aktsionäride koosoleku päevakorra ja valmistab ette otsuse eelnõu iga päevakorrapunkti kohta. Koosoleku võivad kokku kutsuda ka nõukogu, osanikud/aktsionärid ning audiitor(id). Siis valmistavad otsuse eelnõu ette koosoleku kokkukutsujad, teated koosoleku toimumise kohta saadab aga juhatus. Käesoleva töö autori arvates võiks juhtorgani liikme kohustuse rikkumiseks pidada ka seda, kui ta puudub põhjendamatult koosolekutelt.

Juhatuse kohustuseks on veel võimaldada igal ajal osanikule/aktsionärile vastava taotluse esitamisel teavet äriühingu tegevuse kohta, samuti juurdepääsu äriühingu dokumentidele, sh maksustamisega seotud dokumentatsioonile. Osanikul/aktsionäril on õigus üldkoosolekul saada juhatuselt teavet äriühingu tegevuse kohta. Teabe andmisest ja dokumentide esitamisest võib keelduda vaid juhul, kui on alust eeldada, et see võib tekitada olulist kahju äriühingu huvidele.⁴⁶

Nõukogu õiguseks ja kohustuseks on samuti tutvuda kõikide äriühingu dokumentidega, kuid lisaks kontrollida raamatupidamise ja maksuarvestuse õigsust, vara olemasolu, äriühingu tegevuse vastavust seadusele, põhikirjale ja üldkoosoleku otsustele (ÄS 317 lg 6). Euroopa Komisjoni äriühingu üldjuhtimise rohelise raamatu kohaselt lasub nõukogul veel lisaks vastutus organisatsiooni riskiprofiili määratlemise eest vastavalt järgitavale strateegiale ning

⁴⁵ Tulenevalt ÄS 189 lg 2 kohaldatakse OÜ nõukogu pädevusele ja tegevusele AS nõukogu kohta sätestatud, kui ÄS-st ei tulene teisiti.

⁴⁶ ÄS § 166 lg 1 ja lg 2 (OÜ puhul) ja § 287 lg 1 ja lg 2 (AS puhul).

äriühingu asjakohase järelevalve eest, et tagada selle tulemuslik toimimine.⁴⁷ Juhatuse kohustuseks on sellest tulenevalt riskijuhtimise ja sisekontrolli korraldamine (ÄS § 306 lg 7), et avastada võimalikult varakult äriühingu tegutsemist ohustavad asjaolud.⁴⁸

Eeltoodu põhjal võib järeldada, et raamatupidamis- ja maksuarvestuse pidamine on äritegevuse lahutamatud ja olulised osad ning seetõttu juhatuse liikme ühed olulisemad kohustused. Käesoleva töö autor on arvamisel, et kui juhatuse liige on korraldanud raamatupidamisarvestuse pidamise lohakalt, siis ei ole võimalik saada korrektseid maksuarvestuse tulemusi, millest tulenevalt on juhatuse liige rikkunud nii tsiviil- kui maksuõiguslikke kohustusi. Kuivõrd nõukogu ei osale äriühingu igapäevases juhtimises, on nõukogu kohustus eelkõige anda juhatusele korraldusi äriühingu juhtimise korraldamisel ning kindlaks määrata äriühingu sisekontrolli- ja riskijuhtimispoliitika.

1.4. Juhtorgani liikme tsiviil- ja maksukohustuste tekkimise algus- ja lõppmoment

Juhtorgani liikme vastutusele võtmise seisukohast on oluline teada, millal juhtorgani liikmete kohustused tekkivad ning lõppevad.

Saksamaal algavad juhtorgani liikme kohustused ametisse astumisega.⁴⁹ Eestis tekkivad tavapäraselt juhtorgani liikmel õigused ja kohustused tema valimisega. Juhtorgani kohustuste algmomendi määramisel on otsustav nõukogu või üldkoosoleku otsuse tegemise hetk tingimusel, et äriühingu juhtorgani liige annab eelnevalt selleks oma nõusoleku.⁵⁰ Asjaolu, et ametileping juhtorgani liikme ja äriühingu vahel sõlmitakse hiljem, ei mõjuta kohustuste tekkimise algmomenti. Küll võib ametileping sisaldada täiendavaid kohustusi, mis ei tulene seadusest, põhikirjast ega juhtimisorganite otsustest ning nende kohustuste rikkumine võib täiendavalt olla aluseks ka vastutusele.⁵¹ Juhtorgani liikme kohustuste algusmomendi määratlemisel ei oma tähtsust registrikanne juhatuse liikme kandmise kohta äriregistri kaardile.⁵²

⁴⁷ Euroopa Komisjon. Roheline raamat. Äriühingu üldjuhtimise EL-i raamistik. 2011, lk 3. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu>

⁴⁸ Seda saab analoogia korras, TsÜS § 4 alusel kohaldada ka osaühingu juhatuse liikmele.

⁴⁹ Abgabenordnung § 69. Arvutivõrgus: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_69.html

⁵⁰ ÄS § 184 lg 1; 309 lg 1; 319 lg 1.

⁵¹ Varul, lk 89.

⁵² E. Gustavus. Äriühinguõigus. Eesti kaubandus- ja registriõiguse õpik. 2000, lk 26-28; RKKKo nr 3-1-1-123-03 p 19.

Äriühingu asutamisel tekkivad juhtorgani liikme kohustused alates asutamislepingu või asutamisosutuse allkirjastamisest. On võimalik, et kohustused tekivad äriühingul enne tema äriregistrisse kandmist, st enne õigusvõime omandamist. Enne äriühingu äriregistrisse kandmist tehtud tehingud lähevad äriühingule üle, kui tehingu teinud isikul on õigus seda teha juhatuse liikmena või kui osanikud/aktsionärid kiidavad oma otsusega tehingu heaks. Kui nende isikute teod on õigustatud, lähevad kõik kohustused üle äriühingule ning juhatuse liikmed vastutavad juba üldises korras. Äriühingu asutamise korral on juhtorgani liikme kohustuste ja vastutuse tekkimise eelduseks see, et juhtorgani liige on avaldanud nõusolekut saada juhtorgani liikmeks ning sellise nõusoleku puudumise korral ei saa lugeda äriühingu ja juhtorgani liikme vahelist lepingut sõlmituks.⁵³

Millal tekkivad vastutuskohustus ja maksukohustus? Juhatuse liikme vastutuskohustuse tekkimine on võimalik vaid seaduse alusel, MKS §-des 38-42 nimetatud asjaolude saabumisel. Vastutuse eelduseks on üldjuhul põhivõla kehtivus, st lisaks vastutuse alustele peab olema täidetud ka maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis. Tavapäraselt sõltuvad maksukohustuse tekkimise aja reeglid sellest, kas tegemist on ühekordse või jooksva maksuga. Liigituse aluseks on maksukohustuse püsivus. Ühekordsel maksul, nt impordikäibemaksul ei ole maksustamisperioodi ning erineval ajal tekkivad maksukohustused ei ole üksteisega juriidiliselt seotud. Jooksvat maksu, nt siseriikliku käibemaksu puhul tekib maksuõigussuhe perioodiliselt ning kogu perioodi jooksul aset leidnud sündmused moodustavad ühtse teokoosseisu. Näiteks käibemaksukohustuslasena registreerimise hetkest tekib äriühingul kohustus arvestada oma müügikäibelt käibemaksu. Käibemaksu puhul on tegemist kuupikkuste maksustamisperioodidega. Maksukohustuse täitmise aeg on tähtpäev, millal tuleb tekkinud maksukohustus täita. Sellest hetkest muutub maks sissenõutavaks.⁵⁴

Käesoleva töö autori arvates on oluline teada maksukohustuse tekkimise aega, kuna sellest hetkest alates on tegemist maksuvõlaga MKS § 32 tähenduses, millelt arvestatakse intress ja mida maksuhaldur võib vajaduse korral sisse nõuda teatud tingimuste täitmisel ka juhatuse liikmelt.⁵⁵

⁵³ L. Lehis. Kas tsiviilseadustiku üldosa on rakendatav finantsõiguses? - Juridica nr 3, 1997.

⁵⁴ L. Lehis. Maksuõigus. Kirjastus Juura, Tallinn, 2004, lk 47, 106.

⁵⁵ Vt käesoleva töö punkti 3.2. Juhatuse liikmelt maksuvõla sissenõudmise eeldused.

Millal kohustused lõppevad? Saksamaal lõppevad juhtorgani liikme kohustused täitmise õigusliku võimatusega. Selleks on reeglina ametist lahkumine või käsutuskeeld pankroti korral.⁵⁶ Sarnaselt toimub ka Eestis. Tagasikutsumisest alates lõppevad juhtorgani liikme kohustused äriühingu ees ja leping äriühinguga. Erinevalt juhtorgani liikme valimisest ei ole juhtorgani liikme tagasikutsumiseks tema nõusolek vajalik.⁵⁷

Sarnaselt tsiviilõigusliku võlasuhtega võib ka maksuõigussuhte lõppemise alusena nimetada mitmeid erinevaid sündmusi ja toiminguid.⁵⁸ Enamlevinud maksukohustuse lõppemise viis on kohustuse täitmine (MKS § 105), st maksusumma ja kõrvalkohustuste täitmine. Kohustuste lõppemine on võimalik ka tasaarvelduse tegemisel, aegumise tõttu või maksuvõla kustutamisel ning siis kaob ära ka juhatuse liikme kohustus maksuvõlga maksta. Samuti võivad maksukohustused lõppeda õigustatud või kohustatud isiku lõppemisel nt juhatuse liikme surm või äriühingu lõpetamine, kui kohustused ei lähe õigusjärgluse korras üle.

Kokkuvõetult võib öelda, et juhtorgani liikmel on õigussuhe äriühinguga ja sellest tulenevad kohustused algavad ametilepingu sõlmimisest ning põhinevad seadusel ja lepingul, lisaks võivad tuleneda õiguse üldpõhimõtetest, äriühingu põhikirjast, sisemisest töökorraldusest, kõrgema juhtorgani otsustest ning kutse- ja tegevusalal kehtivatest äritavadest. Maksuõigusest tulenevad olulised kohustused on maksu- ja raamatupidamisarvetuse pidamine, maksude korrektne deklareerimine ja õigeaegne tasumine ning vastutuskohustus. Nii tsiviil- kui ka maksuõigusest tulenevaid kohustusi peavad juhtorgani liikmed täitma tavaliselt oodatava hoolsusega, mille täpsem olemus avatakse järgnevas peatükis.

⁵⁶ Abgabenordnung § 69. Arvutivõrgus: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__69.html

⁵⁷ Varul, lk 90.

⁵⁸ Lehis, lk 117-124.

2. JUHTORGANI LIIKME HOOLSUSKOHUSTUSE ERISUSED TSIVIIL- JA MAKSUÕIGUSES

2.1. Hoolsuskohustuse olemus tsiviil- ja maksuõigusest tulenevate kohustuste täitmisel

2.1.1. Üldise hoolsuskohustuse olemus

Üldise hoolsuskohustuse olemuse väljaselgitamiseks peab juhinduma nendest normidest, mis on sätestatud TsÜS-is, ÄS-is ja VÕS-is ning mis sisustavad juhatuse liikme MKS § 40 lg 1 nimetatud vastutuse objektiivse tunnuseks käibes vajaliku hoole mõistet. Hoolsuskohustuse elementide sisu⁵⁹ ja maksuõigusest tulenevate hoolsuskohustuste erisuste⁶⁰ käsitlemiseks tuleks kõigepealt lahti mõtestada üldise hoolsuskohustuse olemus.

Juhtorgani liikme ja äriühingu vahelisest õigussuhtest juhtorgani liikmele tulenev keskne kohustus on üldine hoolsuskohustus. Tegemist on objektiivse käitumisstandardiga (-juhisega), millest juhtorgani liige peab oma tegevuses õigussuhtes äriühinguga lähtuma ning mille abil on võimalik hinnata juhtorgani liikme poolt peamiste, samuti spetsiifiliste kohustuste täitmist.⁶¹ Eespool käsitletust tulenevalt saab maksuõigusest tulenevad kohustused liigitada spetsiifiliste kohustuste alla ning seetõttu alluvad need kohustused üldisele hoolsuskohustusele.

TsÜS § 35 kehtestab juhtorgani liikme üldise käitumise ja kohustuste täitmise standardi, mis on tuletatud hea usu (*bona fide*) põhimõttest (TsÜS § 138). Eelneva käsitlemise põhjal peavad äriühingu juhtorgani liikmed seadustest või põhikirjast tulenevaid kohustusi täitma juhatuse liikmelt tavaliselt oodatava hoolsusega.

Hoolsuskohustus tähendab ka VÕS § 620 kohaselt eelkõige juhatuse liikme heas usus⁶² äriühingu huvides tegutsemist, mille kohaselt peab käsundisaaja täitma käsundi oma teadmiste ja võimete kohaselt käsundiandja jaoks parima kasuga ning ära hoidma kahju tekkimise käsundiandja varale. Tulenevalt asjaolust, et tegemist on objektiivse käitumisstandardiga, on juhatuse liige kohustatud tegutsema üldiselt tunnustatud kutseoskuste

⁵⁹ Vt käesoleva töö punkti 2.2. Hoolsuskohustuse elementide sisu.

⁶⁰ Vt käesoleva töö punkti 2.3. Hoolsuskohustuse erisused maksuõiguses.

⁶¹ Varul jt, lk 129.

⁶² Vt punkti 2.1.3. Hoolsuskohustuse seos hea usu ja mõistlikkuse põhimõtetega.

tasemel. Juhtorgani liikme puhul on seega tegemist majandus- ja kutsetegevuses tegutseva (professionaalse) käsundisaajaga.⁶³

Hoolsuskohustuse kõige üldisemale tähendusele on Riigikohus viidanud oma otsustes⁶⁴ ning ära märkinud, et juhatuse liige peab olema hoolas, otsuste vastuvõtmiseks piisavalt informeeritud, ega tohi võtta juriidilisele isikule põhjendamatuid riske ning tegutsema hoolsusega, mida mõistlik inimene taolises ametis sarnastel tingimustel ilmutaks. Riigikohtu eelnimetatud otsustes märgitud seisukoha järgi tähendab üldine hoolsuskohustus äriühingu juhatuse liikmete puhul ühtlasi majanduslikult kõige otstarbekamal viisil käitumise kohustust.⁶⁵ T. Tiiveli arvates on see oma olemuselt hoolsusest kitsam kohustus. Üldise käitumisstandardina on selle sõnastus mõnevõrra eksitav, sest suunab juhatuse tegevuse või tegevusetuse hindamisel peatähelepanu üksnes majanduslikele aspektidele.⁶⁶ Käesoleva töö autor ühineb antud seisukohaga, kuna see võib jätta vale mulje, et on kehtestatud mingi kriteerium, millised otsused on ja millised ei ole majanduslikult otstarbekad. See võib viia vale järelduseni, et juhtorgani liige on pannud toime rikkumise tavapärasest hoolsust järgides vastu võetud otsuste puhul, mis siiski tavalisest äririskist tulenevalt on osutunud majanduslikult mitteotstarbekaks.

Riigikohtu otsuses⁶⁷ on sisustatud hoolsuskohustust veel järgnevalt: juhatuse liikme esmaseks kohustuseks on kohustus tegutseda vajaliku hoolsusega. Hoolsuskohustuse täitmiseks tuleb lugeda äriühingule võimalikult soodsat tegevuse planeerimist ja äriühingule võimalikult soodsat tegutsemist. Nt kehtetute tehingute tegemine ja kehtetu tehingu alusel raha maksmine ei ole käsitatav hoolsuskohustuse täitmisena.

Riigikohus on sidunud üldist hoolsuskohustuse teooriat ka eluliste asjaoludega. Nt võib hoolsuskohustuse täitmiseks olla pankrotiavalduse sisseandmine, laenumaksetega viivitamine, et hiljem saavutada parem maksejõulisus või hoopis võlausaldajate teavitamine.⁶⁸

⁶³ Kull jt, lk 637, 640 ja 642; Saare I, lk 176.

⁶⁴ RKTko nr 3-2-1-41-03 p 10; RKTko nr 3-2-1-45-03 p 21; RKTko nr 3-2-1-67-03, p 23; RKTko nr 3-2-1-41-05, p 31; RKTko nr 3-2-1-36-06, p 13.

⁶⁵ AS § 306 lg 2, analoogia alusel rakendatav ka OÜ-le.

⁶⁶ T. Tiivel. Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus- Juridica nr 9, 2005, lk 623; Kõve jt, lk 509; Varul jt, lk 130.

⁶⁷ RKTko nr 3-2-1-44-08.

⁶⁸ RKTko nr 3-2-1-45-03.

Sõltuvalt asjaoludest võib hoolsuskohustuse piisav täitmine eeldada ka eriseaduses sätestatud vorminõuete järgimise, registreerimiskohustuse täidetuse või muu sarnase asjaolu, näiteks maksuõiguses teise tehingupoole poolt vastava tehingu tegemise õiguse olemasolu kontrollimist.⁶⁹

Hoolsuskohustuse olemuse avamiseks vaatleb käesoleva töö autor järgnevalt, kuidas hoolsuskohustus on sisustatud erinevates riikides.

Juhatuse liikme hoolsuskohustus on hästi välja arendatud Ameerika Ühendriikide õigussüsteemis, kus reguleerivad hoolsuskohustust osariikide seadused.⁷⁰ Kuigi hoolsuskohustuse sõnastused on eri osariikide seadusandluses erinevad, on mõte sarnane.⁷¹

Ameerika Advokatuur⁷² ja Ameerika Õigusinstituut⁷³ on püüdnud kohtupraktikast lähtuvalt koondada hoolsuskohustuse sisu ühtsesse õiguslausesse, mis sätestab hoolsuskohustuse standardi (koosseisu). Selle kohaselt äriühingu juhtorgani liige on kohustatud täitma oma kohustusi heas usus; hoolsusega, mida tavaline arukas inimene sarnases ametis sarnastel asjaoludel rakendaks, sealhulgas informeeritult ja siiras veendumuses, et tema toimingud on äriühingu parimates huvides. Tavapärane hoolsus tähendab tavapära tähelepanu, lisainfo küsimist ja ka selle kontrollimist. Veendumus, et juhtorgani liige tegutseb äriühingu parimates huvides on paljiski subjektiivne ning seda on küllaltki raske hinnata.⁷⁴

Saksamaal on sätestatud seadusandluses põhireegel, mille kohaselt juhatuse liikmed peavad äriasjade korraldamisel rakendama aruka ärimehe hoolikust⁷⁵. Seadused küll ei sätesta sõnaselgelt selle mõiste tähendust, kuid õiguskirjanduses on väljendatud seisukoht⁷⁶, et juhatuse liikmel peavad olema võimed, mis on objektiivselt vajalikud vastava ameti pidamiseks, arvestates äriühingu suurust ning tähtsust. Saksamaa Riigikohus on ühes oma lahendis jõudnud järeldusele⁷⁷, et juhatus peab oma otsuste tegemisel hoolikalt määratlema

⁶⁹ THKo nr 3-08-1021.

⁷⁰ Kõige tähtsamateks alusteks juhtorgani liikme hoolsuskohustuse määramisel on *Sarbanes-Oxley Act*, *The Business Corporation Act* ja *The Revised Model Business Corporation Act*, lisaks nendele on igas osariigis oma seadused.

⁷¹ S.L.Emanuel. Corporations. Sixth Edition. Aspen Publisher 2009, lk 171.

⁷² The Model Business Corporation Act (MBCA) article 8.30(a), revised through 2005 Adopted by the Committee on Corporate Laws of the Section of Business Law with support of the American Bar Foundation. Arvutivõrgus: <http://www.americanbar.org/aba.html>; Bauman, lk 609-610.

⁷³ ALI Printsibid § 4.01.(a). W.L. Cary, M.A. Eisenberg. Corporations Cases and Materials. Seventh Edition. New York 1995, lk 345jj.

⁷⁴ American Bar Association. Corporate Director's Guidebook. Fourth Edition, V/2004, lk 12.

⁷⁵ *Diligence of a prudent businessperson*; B. Tremmel, B. Buecker. Key aspects of German business law. A Practical manual. Heidelberg: Springer-Verlag Berlin, 2002, lk 11.

⁷⁶ Wirth, lk 38.

⁷⁷ GHZ 135, 244, 255. Decisions of the Federal Supreme Court in civil matters, vol 135, pp 244, 255.

ning vaagima kõiki olulisi aspekte, mis on seotud konkreetse otsusega. Juhatus peab kursis olema seadustega sh maksuseadustega ning lepingutest tulenevate kohustustega, samuti on tema ülesandeks äritegevust õieti organiseerida ja vältida liigsete riskide võtmist.⁷⁸

Inglise õiguses ei ole hoolsuskohustuse näol tegemist fidutsiaarkohustustega, vaid eristatakse kahte kategooriat: *Common law* kohustust tegutseda hoolsalt ja vastavalt oskustele ning fidutsiaarkohustusi, nt tegutseda heas usus. Põhjus, miks seal neid kohustusi eristatakse on see, et need täidavad erinevaid funktsioone. Hoolsuskohustust peab ettevõtja järgima äriühingu juhtimisel ja see on otseselt seotud riskeerimisega. Teised kohustused on aga usaldusseisundi jaoks. Nende ülesandeks on kaitsta ja säilitada vara kasu saamiseks.⁷⁹

Läti seadusandluse kohaselt peavad juhatuse ja nõukogu liikmed oma kohustusi täitma nagu seda teeks aus ja hoolikas ärijuht.⁸⁰

Eespool käsitletu põhjal leiab autor, et erinevate riikide õiguses sisalduva hoolsuskohustuse mõiste sisu on Eesti regulatsiooniga võrreldes küllalt sarnane. Kõige tavalisem hoolsuse standard äriühingu juhtorgani liikmete tegevuse hindamiseks, kas seaduse või pretsedendi alusel, on tavapärase mõistliku inimese standard, mille sisu on nii Eestis, Ameerika Ühendriikides, Saksamaal kui ka Suurbritannias sarnane.

Õiguskirjanduses on kokku pandud hoolsuskohustuse koosseis, mille kohaselt peab juhtorgani liige äriühingu huvides tegutsedes teadma või uurima selliseid fakte, tegema selliseid otsuseid ja võtma ette selliseid samme, mida oleks teadnud, uurinud, otsustanud või ette võtnud mõistlikult tähelepanelik inimene, kellel on nii need üldised teadmised, oskused ja kogemus, mida võiks mõistlikult eeldada inimeselt, kes täidab selle konkreetse juhtorgani liikmega võrreldes samu ülesandeid, kui ka need üldised teadmised, oskused ja kogemus, mis on sellel konkreetsel juhtorgani liikmel.⁸¹ Käesoleva töö autor üldiselt nõustub antud seisukohaga, kuna see kajastab hoolsuskohustuse sisu ja olemust, kuid lauses esineb mõisteid, mida võidakse erinevalt tõlgendada.

⁷⁸ Wirth, lk 38.

⁷⁹ B. Pettet. *Company Law*. Second Edition. Longman, London 2005, lk 160.

⁸⁰ The Commercial Law. Latvia. Arvutivõrgus:

<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UNTC/UNPAN018384.pdf>

⁸¹ Kalas, lk 274.

Seega üldise hoolsuskohustuse näol on olemas kriteerium juhtorgani liikme igapäevaste kohustuste täitmise hindamiseks, kuid nõutava hoolsuse puhul on tegemist abstraktse ja määratlemata õigusmõistega, mille täpsem sisustamine on toimunud eelkõige läbi kohtupraktika. Käesolevas töös leiab käsitlemist nõutava hoolsuse sisustamine maksuõiguses⁸² edaspidi.

2.1.2. Korraliku ettevõtja hoolsuse mõiste

Alates 2006 aastast⁸³ on juhtorgani liikme üldist hoolsuskohustust täpsustatud ÄS-s, mille kohaselt peavad juhtorganite liikmed oma kohustusi täitma korraliku ettevõtja hoolsusega. ÄS §-de 187, 315 lg 1 ja 327 lg 1 puhul on tegemist regulatiivsete õigusnormidega, mis kehtestavad õiguslikust elust osalejate jaoks juriidilised õigused ja kohustused. Kuna seadusandja on jätnud korraliku ettevõtja hoolsuse kui mõiste seadustes sisustamata, siis on tegemist määratlemata õigusmõistega. Siinkohal tekib küsimus, kuidas antud üldise hoolsuskohustuse konkretiseeringut sisustada.

Riigikohus on selgitanud oma lahendis⁸⁴, et määratlemata õigusmõiste on õigustehniline vahend, mille puhul seadusandja loobub detailsete ettekirjutuste andmisest seadustes enestes, delegeerides normi täpsustamise seaduse rakendajale. Kuna määratlemata õigusmõiste on seadusandja poolt loodud, tuleb seda sisustada seadusandja juhiste ja eesmärkide abil.

Seadusandja on andnud Äriseadustiku muutmise seaduse eelnõus mõningaid juhiseid, kuidas korraliku ettevõtja hoolsust sisustada võiks. Korraliku ettevõtja hoolsus tähendab sellist käitumist, millest ettevõtja peab lähtuma, et tema tegevus oleks kooskõlas seadustega ning ka majanduslikult kasumlik. Selleks et hinnata, kas ettevõtja on tegutsenud piisava hoolsusega, tuleb teda võrrelda mõistliku keskmise samas valdkonnas tegutseva ettevõtjaga, teisisõnu, ettevõtja peab käituma vähemalt sama hoolikalt, nagu käituks tavaline mõistlik isik ehk ettevõtja temaga sarnases majandusvaldkonnas ja sarnasel ametikohal sarnastel asjaoludel.⁸⁵

⁸² Vt käesoleva töö punkti 2.3. Hoolsuskohustuse erisused maksuõiguses.

⁸³ Kuni 2006. aastani kehtis olukord, kus juhatuse liikme hoolsuskohustus tulenes teistest õigusaktidest ning ÄS reguleeris juhatatuse liikme kohustusi vaid selliselt, et juhatuse liige on kohustatud tegutsema majanduslikult kõige otstarbekamal viisil. Kuna selline säte oli liiga üldine ja mitmetimõistetav, siis otsustas seadusandja juhatuse liikme kohustust täpsustada.

⁸⁴ RKPSJVKo nr 3-4-1-5-05 p 16.

⁸⁵ Äriseadustiku muutmise seaduse eelnõu (552 SE), Riigikogu stenogramm 19.01.2005. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee>

Ameerika Ühendriikides on mõistet “tavaline arukas mõistlik inimene” täpsemalt formuleeritud kui äriühingu juhtorgani liikme kohustust käituda arukalt ja ratsionaalselt, ta peab olema praktiline, otsustusvõimeline ja innovaatiline, mis kõik on kasumile orienteeritud tegevuse juures vajalikud omadused.⁸⁶

Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus seisneb eelkõige kohustuses tegutseda viisil, mis on tema mõistlikul hinnangul äriühingu parimates huvides. Juhtorgani liige peab ühingu tegevuse juhtimisel ja kontrollimisel näitama üles piisavalt aktiivsust, sealhulgas näiteks osalema juhatuse koosolekutel, hankima omal algatusel otsuste langetamiseks vajalikku teavet, jälgima pidevalt äriühingu tegevust ja majanduslikku olukorda puudutavaid arenguid, kontrollima ülesannete täitmist alluvate poolt jne. Teisisõnu peab juhatuse liige tegema mõistlikkuse piires kõik endast sõltuva, et tema juhitalval äriühingul läheks hästi. Nii käitudes ei pea juhatuse liige vastutama aga negatiivsete majandustulemuste eest, mille mõjutamine ega suunamine ei olnud tema võimuses.⁸⁷

Tulenevalt eeltoodust võib teha järelduse, et juhtorgani liikme üldist hoolsuskohustust on täpsustatud ÄS-s, mille kohaselt peavad juhtorganite liikmed oma kohustusi täitma korraliku ettevõtja hoolsusega. Kuna seadusandja on jätnud selle määratlemata õiguspõhisteks, tuleb lähtuda mõiste sisustamisest seadusandja eesmärgist ja juhistest. Seadusandja juhiste kohaselt peab juhtorgani liige käituma vähemalt sama hoolikalt kui käituks temaga sarnases majandusvaldkonnas ja sarnasel ametikohal sarnastel asjaoludel tegutsev isik. Korraliku ettevõtja hoolsuse kohane käitumine maksuõiguses eeldab ka maksuõigusest tulenevate konkreetsete hoolsusnõuete täitmist, mida käsitletakse käesoleva peatüki lõpus.⁸⁸

2.1.3. Hoolsuskohustuse seos hea usu ja mõistlikkuse põhimõtetega

Korraliku ettevõtja hoolsuse all võib mõista juhtorgani liikme kohustust rakendada oma ülesannete täitmisel sellist hoolsusmäära, mida rakendaks samasugustel tingimustel mõistlik ja heas usus käituv isik. Seega hoolsuskohustus on seotud üldiste käitumispõhimõtetega, milleks on hea usu ja mõistlikkuse põhimõte. Järgnevalt avataksegi antud mõistete sisu hoolsuskohustuse spetsiifikast lähtudes.

⁸⁶ Kalaus, lk 272; H. Toiviainen. Osakeyhtiön Toimitusjohtajan Asema. Helsinki, 1992, lk 499 jj.

⁸⁷ ÄS muutmise seaduse eelnõu stenogramm. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee>

⁸⁸ Vt lähemalt käesoleva töö punkti 2.3. Hoolsuskohustuse erisused maksuõiguses.

Sarnaselt korraliku ettevõtja hoolsusega puudub ka hea usu põhimõttel legaaldefiniitsioon, mistõttu on selle olemuse avamisele lähenetud väga erinevalt.

Hea usu põhimõte on sätestatud TsÜS §-s 138 lg 1, mis kohustab oma õiguste teostamisel ja kohustuste täitmisel toimima heas usus. TsÜS §-i 138 lg 2 kohaselt ei ole õiguse teostamine seadusvastasel viisil lubatud, samuti selliselt, et õiguse teostamise eesmärk on tekitada kahju teisele isikule.

Hea usu põhimõte on küll eelkõige tsiviilõiguse üldpõhimõte, kuid laieneb ka avalikule õigusele ning menetlusõigusele.⁸⁹ Siinkohal tuleb silmas pidada, et tsiviilõiguse terminid ja põhimõtted ei ole üksüheselt maksuõigusesse ülekantavad.⁹⁰ Maksuõigus on iseseisev õigusharu ning teistes õigusharudes kehtivad definitsioonid ja tõlgendused ei ole maksuseaduste rakendamisel siduvad.⁹¹

Haldusõigusteoorias on leitud, et viitamine tsiviilõigusnormides sätestatud üldistele õiguspõhimõtetele aitab kaasa juhtivate õiguspõhimõtete sisulisele täpsustamisele ka avalikus õiguses. Niisugust tendentsi on märgata Riigikohtu halduskolleegiumi lahendites. Sellised üldised eraõiguslikud põhimõtted nagu “hea usu põhimõte” ja “mõistlikkuse põhimõte” on mitmetel juhtudel olnud kasutusel menetlusosaliste põhjendustes ja ka halduskolleegium on neile oma lahendites mitmel juhul viidanud.⁹²

Maksuõiguses on hea usu põhimõte konkretiseeritud MKS §-s 84, mis sätestab, et kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidmise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. See tähendab, et lepinguvabadust ei tohi kuritarvitada maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil.

Ka VÕS §-s 6 lõikes 1 sätestatud hea usu põhimõte ei sisalda konkreetseid reegleid selle kohta, mida hea usu põhimõttest lähtuv käitumine täpselt tähendab. Hea usu põhimõtte sisu selgub konkretiseerimise kaudu. Olles õiguse üldpõhimõte, ei sisalda hea usu põhimõte konkreetseid käitumisreegleid, vaid on aluseks üldisele käitumisstandardile, millest lähtudes

⁸⁹ I. Kull, V. Kõve, M. Käerdi. Võlaõigus I. Üldosa. 2004, lk 69.

⁹⁰ Lehis, lk 30.

⁹¹ Samas, lk 62-63.

⁹² M. Vutt. Eraõiguse normide rakendamine Riigikohtu halduskolleegiumi praktikas. Riigikohus, 2006, lk 9. Arvutivõrgus: <http://www.riigikohus.ee>

hinnatakse lepingupoolte käitumist.⁹³ Kui hakata lahti mõtestama ja määratlema juhtorgani liikme heas usus käitumist, siis kasutatakse tavaliselt selliseid väljendeid nagu ausus lepingulises käitumises, koostöö teise poolega, õiglus, lojaalsus ja hoolikus. Ka VÕS §-st 76 lg 2 kohaselt peab juhtorgani liige kohustuse täitmisel lähtuma hea usu põhimõttest.

Riigikohus on selgitanud⁹⁴, et tsiviilõiguse ühe üldise põhimõtte – hea usu põhimõtte – funktsiooniks on lepingust või seadusest tulenevate õiguste teostamise kuritarvitamise piiramine. Lepingust või seadusest tulenevate õiguste teostamist loetakse alati õiguse kuritarvitamiseks siis, kui õigusi teostatakse vastuolus hea usu põhimõttega. Õiguste teostamise piiramine tähendab, et kohus ei kohalda konkreetsel halvas usus käitumise juhul seadusest või lepingust tulenevat.⁹⁵

Heas usus käitumine võib tähendada ka õigust kõrvale kalduda lepingu täpsest täitmisest kui lepingu täpne täitmine tooks kaasa ebaõiglase tagajärje.⁹⁶ Käesoleva töö autor järeldab sellest, et juhatuse liikmel on õigus kalduda kõrvale seaduses, põhikirjas, lepingus või mujal sätestatust, kui nendest tulenevate kohustuste täitmine oleks vastuolus hea usu põhimõttega.

Õiguskirjanduses⁹⁷ on määratletud heas usus käitumise põhimõtet kui standardeid, kohustusi ja kaalutlusi, mille eesmärk on piirata alateadlikku püüdlust käituda omakasuliselt olukordades, kus teadlikult oodatakse käitumist südametunnistuse järgi. Alateadvuslik omakasuline käitumine võib väljenduda selles, et isik ei ole aus ja käitub vastupidiselt oma sõnadele või kasutab ära oma domineerivat positsiooni või võimu teiste inimeste üle, kes on nõrgema poolena temast sõltuv.

Riigikohus on oma lahendis leidnud⁹⁸, et hea usus põhimõttest tulenevalt ei tohi lepingupooled oma õigusi kuritarvitada, käituda vastuoluliselt või eesmärgiga tekitada teisele lepingupooltele kahju.

⁹³ Kull jt I, lk 69-74.

⁹⁴ RKTKo nr 3-2-1-102-07 p 16.

⁹⁵ Kohtu nimetatud õigus tuleneb 1. juulini 2002. a kehtinud TsÜS § 108 lg-test 1 ja 2, mille kohaselt tuleb tsiviilõiguste teostamisel toimida heas usus ja õiguste teostamine ei ole lubatud siis, kui õiguse teostamise eesmärgiks on kahju tekitamine teisele isikule. Seega saab nimetatud õigusnorm olla õiguslikuks aluseks võlasuhte poole igasuguse halvas usus käitumise tõkestamisele. Õiguste kuritarvitamine võib toimuda erinevalt, sealhulgas vastuolulise käitumisega.

⁹⁶ R. Zimmermann, S. Whittaker. Good Faith in European Contract Law. Cambridge: Cambridge University Press, 2000, lk 693.

⁹⁷ J. Stapleton. Good Faith in Private Law. Current Legal Problems. London, 1999, lk 8.

⁹⁸ RKTKo nr 3-2-1-132-09 p 12.

Hea usu põhimõte on olnud kõne all ka mitmetes maksuvaidlustes⁹⁹, kus vaidluse objektiks on olnud käibemaksukohustuslase hoolsusstandard. Nimetatud lahendites on halduskolleegium sõnastanud põhimõtte, mille kohaselt käibemaksukohustuslasest ostja on tegutsenud heas usus, kui ta eeldas, et arvel kauba müüjana märgitud isik on ka tegelik kauba müüja ning kui ta on sealjuures üles näidanud äris nõutavat või tavapärast hoolsust müüja tuvastamiseks.

Seadusandja on sidunud hoolsuskohustuse ka mõistlikkuse põhimõttega, mille kohaselt äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus seisneb eelkõige kohustuses tegutseda viisil, mis on tema mõistlikul hinnangul äriühingu parimates huvides.¹⁰⁰

Mõistlikkuse põhimõte on sarnaselt hea usu põhimõttega normatiivne põhimõte, mille sisu kujundatakse kohtupraktikas. Mõistlikkus kui objektiivne põhimõte eeldab samuti heas usus käitumist, aga mõistlikkuse põhimõttele vastav käitumine peab olema mitte ainult heas usus käitumine, vaid ka selline, mida tavaliselt samas olukorras isikutelt eeldatakse.¹⁰¹

Mõistlik käitumine tähendab alati kõrgemate standardite arvestamist, kui heas usus käitumine; kõrgemaid standardeid selles mõttes, et mõistlikkus kui objektiivne nõue kohustab arvesse võtma mitte ainult poolte tegelikku tahet, moraalinorme või eetilise käitumise standardeid, vaid ka vastava võlasuhte olemust, tavasid ja praktikat samas majandus- või kutsetegevuses ning muid asjaolusid, mis seavad poolte käitumisele teatud kindlad piirid.¹⁰²

Mõistlik juhtorgani liige jälgib iga tehingu tegemisel eelkõige majanduslikke huvisid, mis aga ei tähenda, et ta võiks teise poole suhtes olla ebaaus. Mõistlikkus tähendab alati ka eetilist käitumist, mis on kõikidele tuttav ning mille suhtes on kõigil teatud ootused. Mõistlikuks peetakse sellist juhtorgani liiget, kes on võimeline jõudma põhjendatud lahendusteni, otsustama ratsionaalselt ja suunama kaalutletult ning läbimõeldult oma tegevust.¹⁰³

⁹⁹ RKHKo nr 3-3-1-29-03, p-des 9 ja 10; RKHKo nr 3-3-1-39-03 p-des 11 ja 12; RKHKo nr 3-3-1-43-03 p-des 9-11; RKHKo nr 3-3-1-40-03 p-des 8, 9 ja 13; RKHKo nr 3-3-1-52-03 p-des 10-12; RKHKo nr 3-3-1-49-03 p-s 18; RKHKo nr 3-3-1-50-03 p-s 9.

¹⁰⁰ ÄS muutmise eelnõu stenogramm. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee>

¹⁰¹ P. Varul jt. Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura Kirjastus, 2006, lk 33.

¹⁰² Varul I, lk 33-34.

¹⁰³ Samas, lk 33-35.

Mõistlikkuse põhimõte on rakendatav ka väljaspool VÕS-i, kui võlasuhe on tekkinud mingi teise õigusvaldkonna raames. Ringkonnakohus on hoolsuskohustust ja mõistlikkuse mõistet maksuõiguses sisustades märkinud¹⁰⁴, et kontrollimine eeldab vajalike ja mitte ebamõistlikult koormavate meetmete võtmist sellise olukorra saavutamiseks, kus hankijal ei saa olla ega pea enam olema mõistlikult kahtlust selles, et tehingu teiseks pooleks on arvetel määratud maksukohustuslane. Ostja hoolsuskohustus ei tulene ainult maksuseadustest, vaid võib tuleneda ka muudest õigusaktidest. Kohus on lisanud hoolsuskohustuse selgituseks, et äriühing, kes võtab tarvitusele kõik meetmed, mida võib temalt mõistlikult nõuda tagamaks, et ta ei aitaks oma tegevusega kaasa käibemaksupettusele, ei vastuta tehingu teise poole poolt tasumisele kuuluva käibemaksu eest ja piirata ei saa tema õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Euroopa Kohtu praktikas¹⁰⁵ on kinnitust leidnud sama põhimõte ning on rõhutatud, et hoolsuskohustus peab olema piiritletud käibemaksu neutraalsuse põhimõtte ning õiguse üldpõhimõtetega, sealhulgas proportsionaalsuse ning õigusselguse põhimõtetega.

Kokkuvõetult võib öelda, et hea usu põhimõte on eelkõige tsiviilõiguse üldpõhimõte, kuid laieneb ka maksuõigusele. Hea usu põhimõte on aluseks üldisele käitumisstandardile, millest lähtudes hinnatakse poolte käitumist, see tähendab ka südametunnistuse järgi käitumist. Juhtorgani liige võib kõrvale kalduda lepingu täitmisest, kui selle täitmine oleks vastuolus hea usu põhimõttega. Mõistlik käitumine tähendab alati kõrgemate standardite arvestamist, kui heas usus käitumine. Käesoleva töö autor jõudis järeldusele, et hea usu ja mõistlikkuse põhimõttest tulenevalt peab juhtorgani liige olema aus, õiglane, lojaalne ja hoolikas ning tegutsema nagu tegutseks sarnases olukorras ning sarnastel tingimustel ratsionaalne, eetiline ja moraalne isik.

2.1.4. Hoolsuskohustus ja Hea Ühingujuhtimise Tava

Käesoleva töö autor peab oluliseks järgnevalt analüüsida, kas Eesti Hea Ühingujuhtimise Tava on aidanud või peaks kaasa aitama hoolsuskohustuse sisu konkretiseerimisele.

2006. a. hakkas kehtima Finantsinspektsiooni juhatuse poolt vastu võetud soovituslik juhend, Hea Ühingujuhtimise Tava (edaspidi HÜT)¹⁰⁶, mis on eelkõige mõeldud börsil noteeritud aktsiaseltside jaoks ja jõustatud Tallinna Börsi reglemendi¹⁰⁷ kaudu. HÜT-i üheks eesmärgiks

¹⁰⁴ TRKo nr 3-08-315, p 11 ja 18; 3-08-1021, p-d 15, 16, 22 ja 24.

¹⁰⁵ Euroopa Kohtu 06.07.2006 otsus liidetud kohtuasjades C-439/04, C440/04; Euroopa Kohtu 27.09.2007 otsus C-146/05.

¹⁰⁶ Hea Ühingujuhtimise Tava, 2006, arvutivõrgus: <http://www.fi.ee>

¹⁰⁷ Tallinna Börsi reeglistik, arvutivõrgus: <http://www.nasdaqomxbaltic.com/et/bors/reeglid-ja-oigusaktid/>

on rõhutada juhtimise korraldamist kõige otstarbekamal viisil, st juhtide hoolsa ja lojaalse käitumisega.¹⁰⁸ Kuna HÜT on konkretiseerinud äriseadustikus sisalduvaid norme, siis tekib küsimus, millises ulatuses saaksid või peaksid HÜT reeglid olema eeskujuks ka teiste äriühingute tegevuse korraldamisel ja nende juhtorganite tegevuse hilisemal hindamisel?

Olles teatud käitumisstandardiks, võimaldab HÜT juhatuse ja nõukogu liikmete ülesannete ning koostöö täpsema kirjeldamise kaudu hoolsuskohustuse sisu teatud juhtudel konkretiseerida (juhtorgani liikme hoolsuskohustuse konkretiseeringuna on käsitatavad näiteks punktid 2.1, 3.1, 4.1–4.3 jt).¹⁰⁹

Juhatuse kohustustest on HÜT-s eraldi välja toodud õigusaktide nõuete täpne järgimine ja riskijuhtimise ja sisekontrolli süsteemi tagamine. Nõukogu ülesannetena rõhutatakse HÜT-s äriühingu tegevuse pikaajalist planeerimist, finantsseisundi, info liikumise ja juhatuse tegevuse õiguspärasuse hindamist.

Lähtudes sellest, et HÜT on soovituslik, tekkivad paratamatult küsimused: milline on tema regulatiivne olemus? Kas teatud printsiipe võiks ja peaks analoogia põhjal kohaldama ka muude äriühingute juhtimise hindamisel? Kas need on piisavad tõendamaks, et on toimitud kooskõlas korraliku ettevõtja hoolsusega?

Mitmed Saksa autorid on seisukohal, et kuna HÜT näol ei ole tegemist parlamendi poolt vastu võetud ja jõustatud aktiga ega ka pooli teatud käitumiseks kohustava lepinguga, siis ei saa sellised normid formaalselt olla pooltele kohustuslikud.¹¹⁰ TsÜS 18 § 2 lg 1 määratleb tsiviilõiguse allikatena seaduse ja tava. Sama paragrahvi teise lõike kohaselt tekib tava käitumisviisi pikemaajalisest rakendamisest, kui käibes osalevad isikud peavad seda õiguslikult siduvaks. Samas ei saa tava muuta seadust. Seega võib ühingujuhtimise tava kodifikatsioon omandada õigusliku tähenduse kui pooltevahelises suhtlemises juurdunud tava, kuid küsitav on, mida saab pidada tava pikemaajaliseks rakendamiseks ja kas sellele saab tugineda juba praegu. Kui on õige väide, et HÜT on pärit elust enesest¹¹¹, siis saab seda juba praegu pidada praktika ja tavaõiguse kodifikatsiooniks.

¹⁰⁸ HÜT, lk 6.

¹⁰⁹ M. Vutt. Hea ühingujuhtimise tava ja õigusemõistmine. Kohtute aastaraamat 2006, lk 46.

¹¹⁰ J.J. Du Plessis. The German Two-Tier Board and the German Corporate Governance Code. – European Business Law Review 2004, Vol 15, No 5, lk 1159.

¹¹¹ K. Oone, G. Tiivas. Tava on kõigi ettevõtete aktsionäridele. – Hea ühingujuhtimise tava. Kommenteeritud väljaanne, lk 15. Arvutivõrgus: <http://digar.nlib.ee/digar/show/?id=10180>

H. Köhleri kohaselt on tavaõigusele iseloomulik selle kujunemine pikemaajaliste tegelike harjumuste ja ühtselt kehtivate õiguslike veendumuste pinnalt.¹¹² Samas eristab Köhler tavaõigust ja käibetava ning esimene erineb teisest vaid selle poolest, et osalejad on tava aktsepteerinud kui õiguslikult siduvat.¹¹³

HÜT regulatiivsele olemusele lisab täiendava aspekti VÕS, mis sätestab, kui lepingupooled ei ole teisiti kokku leppinud, on nad majandus- või kutsetegevuses sõlmitud lepingu puhul kohustatud järgima iga tava, mida isikud, kes seda liiki lepinguid vastaval tegevus- või kutsealal sõlmivad, tavaliselt tunnevad ja enamasti arvestavad, välja arvatud juhul, kui sellise tava järgimine oleks vastuolus seadusega või ei oleks vastavalt asjaoludele mõistlik (VÕS § 25 lg 2). Viidatud normile annab ühinguõigusliku tähenduse VÕS § 1 lg 1, mille kohaselt üldosas sätestatud kohaldatakse kõikidele VÕS-is või muudes seadustes nimetatud lepingutele, sh muudele mitmepoolsetele tehingutele. Mitmepoolsete tehingute üks liik on muu hulgas äriühingu otsused, samuti on paljud tehingut reguleerivad normid kohaldatavad ka piiratud vastutusega äriühingu põhikirjale. HÜT regulatiivsuse teatav eripära tuleneb “juhindu või selgita” printsiibist, mida kasutatakse tava järgimisele või järgimata jätmisele hinnangu andmisel. Juhiste järgimisest on äriühingul võimalik vabaneda, kui ta selgitab ja põhjendab järgimata jätmise põhjuseid. HÜT järgimist kinnitavad ja mittejärgimist selgitavad börsiühingud HÜT aruandes, mis on majandusaasta aruande koosseisu kuuluva tegevusaruande osaks. Õiguse subjektide jaoks tähendab see omapärast võimalust välistada teatud normide kehtivus, kuid seejuures tekitab küsimus, kas, kes ja kuidas hindab seda, kas tava mittejärgimise põhjendused on adekvaatsed. Tegelikult ei ole ühingujuhtimise tava järgimata jätmisel otseseid õiguslikke sanktsioone oodata, küll aga väidetakse, et börsiühingu usaldusväärsus investorite silmis saab sel juhul kannatada.¹¹⁴

Paljudes HÜT-ga analoogsed ühingujuhtimise tava kogumikud (*Corporate Governance Code*) on vastu võetud ka paljudes teistes Euroopa riikides, mis on üleval Euroopa Ühingujuhtimise Instituudi (*European Corporate Governance Institute*) kodulehel¹¹⁵. Üheks esimeseks oli Suurbritannia Cadbury aruanne (*Cadbury Report*), mis kehtib juba alates 1992. aasta detsembrist ja mille eesmärgiks on võimude tasakaalu tagamine börsiühingute juhatuses.¹¹⁶

¹¹² H. Köhler. Tsiviilseadustik. Üldosa. Tallinn, 1998, lk 3.

¹¹³ Vutt, lk 44.

¹¹⁴ Samas, lk 44.

¹¹⁵ Vt lähemalt arvutivõrgust: http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php

¹¹⁶ Vutt, lk 42.

Ühingujuhtimise tava väljatöötamise arenguloos tuleks nimetada ka sellist globaalse iseloomuga dokumenti nagu OECD ühingujuhtimise põhimõtted¹¹⁷, mis kiideti esmakordselt heaks 1999. aastal ja mille viimane versioon pärineb aastast 2004. OECD Printsiipide art V (A) kohaselt¹¹⁸ peavad juhtorgani liikmed tegutsema täielikult informeeritult, heas usus, vajaliku usinuse ja hoolsusega.

Mitmetes Euroopa riikides on vastu võetud soovituslikud juhtimistavad ka nende ühingute jaoks, kelle aktsiad ei ole börsil noteeritud, nt. Belgias: Belgian Code on Corporate Governance¹¹⁹ ja Soomes: Finnish Corporate Governance Code¹²⁰.

Saksa ühingujuhtimise tava olulisemaks allikaks on Saksa ühingujuhtimise koodeks, German Corporate Governance Code (edaspidi GCGC).¹²¹ Kui enamasti on ühingujuhtimise tava jäänud soovitusliku iseloomuga normide kogumikuks, siis Saksamaal viitab GCGC-le otseselt ka seadus, mis näeb ette, et börsiaktiiaseltsi juhatus ja nõukogu peavad igal aastal esitama nõutava teadaande selle kohta, et nende tegevus on kooskõlas GCGC-s sätestatud ühingujuhtimise tavaga, ning juhul, kui see mõnes osas kooskõlas ei ole, siis mittevastavust põhjendama.

Käesoleva töö autor on arvamisel, et HÜT reeglite järgimine ka nende äriühingute poolt, kelle aktsiad ei ole börsil noteeritud, on vajalik, kuna HÜT sätted konkretiseerivad hoolsuskohustuse sisu. Juhatuse kohustustest on HÜT-s eraldi välja toodud õigusaktide nõuete täpne järgimine ning riskijuhtimise ja sisekontrolli süsteemi tagamine. Antud nõudeid peavad juhatuse liikmed järgima ka maksuõigusest tulenevate kohustuste täitmisel.

2.1.5. Ärilise otsuse reegel ja hoolsuskohustus

Ärilise otsuse reegel (edaspidi ÄOR) on eelkõige *Common Law* maade teooriast ja praktikast tuletatud täiendav kriteerium juhtorgani liikme kohustuse rikkumise, eelkõige rikkumise süülisuse hindamiseks. Siinkohal tekitab küsimus, mille eest ÄOR juhtorganite liikmeid kaitseb ning millised seosed omab ÄOR hoolsuskohustusega. Käesolevas osas mõeldakse

¹¹⁷ OECD Principles of Corporate Governance. May 1999, arvutivõrgus: <http://www.ecgi.org>

¹¹⁸ OECD Principles of Corporate Governance 2004, arvutivõrgus: <http://www.ecgi.org>

¹¹⁹ Belgian Corporate Governance Committee. The 2009 Belgian Code on Corporate Governance. 2009. Arvutivõrgus: <http://www.ecgi.org>

¹²⁰ Securities Market Association. Finnish Corporate Governance Code 2010. Arvutivõrgus: <http://www.ecgi.org>

¹²¹ Government Commission on the German Corporate Governance Code. 18. May 2010. Arvutivõrgus: <http://www.ecgi.org>

äriliste otsuste all ka juhatuse liikme otsuseid maksuõigusest tulenevate kohustuste täitmisel.

Ameerika Ühendriikides kaitseb juhtorgani liiget *right to rely doctrine*¹²² ja *business judgement rule* põhimõte (ÄOR)¹²³, mille kohaselt juhtorgani liige, kes teeb ärilise otsuse heas usus, täidab temalt nõutavat hoolsuskohustust juhul, kui:

- ta ei ole oma ärilisest otsusest isiklikult huvitatud;
- ta on oma ärilise otsuse osas informeeritud sellisel määral, mida ta peab antud tingimustel mõistlikult piisavaks;
- ta usub ratsionaalselt, et äriühingu parimates huvides.¹²⁴

Kalaus on märkinud¹²⁵, et ÄOR on kaitsemehhanism, milleta ei nõustuks paljud spetsialistid juhatuse liikme kohustusega kaasnevaid riske enda peale võtma. Just ÄOR annab juhatusele piisava diskretsiooniruumi, mida on vaja, et äriühingut paindlikult ja efektiivselt juhtida, samas kindlustab äriühingule kaitse selgete hoolsuskohustuse rikkumiste eest. Kirjanduse kohaselt¹²⁶ kindlustab ÄOR, et äriühingut juhib juhatuse, mitte omanikud või kohus.

Seega ei vastuta juhatuse liige mitte resultaadi, vaid selle poole hoolsa pürgimise eest ehk äriliste otsuste majandusliku otstarbekuse asemel tuleb analüüsida eelkõige hoolsust nende vastuvõtmisel. Kohustuste täitmise hindamisel uuritakse eelkõige juhatuse tegevuse kvaliteeti ettevõtluse eesmärgi poole püüdlemisel ja mitte niivõrd selle tulemust. Juhatuse liikmed ei saa kanda isiklikku vastutust üksnes põhjusel, et nende ärilised otsused on toonud kaasa kahju või isegi pankroti.

Delaware'i kohtud on aru saanud, et äriühingu juhatuse peab tegema raskeid ja keerulisi ärilisi otsuseid sageli olukorras, kus ei ole piisavalt aega ega infot. Seetõttu kohtud lähtuvad eeldusest, et juhatuse liikmed on langetanud oma otsused informeeritult, heas usus ja ausalt, tegutsedes äriühingu huvides. Et saada ÄOR-st kaitset, peab juhatuse liikme otsus lähtuma ratsionaalsest ärilisest eesmärgist. Viimane ei tähenda, et otsus peab olema hea või tark, vaid pigem seda, et otsus peab olema seotud ettevõtlusega. Näiteks kui ettevõtja on teinud midagi riskide maandamiseks, aga ei ole seda teinud kõige oskuslikumalt ja paremini, siis ta on tegutsenud ikkagi lähtudes ärilisest eesmärgist. ÄOR ei kuulu kohaldamisele, kui juhatuse

¹²² Juhatuse liikmed võivad tugineda ekspertide ja asjatundjate arvamusele; Saare I, lk 175.

¹²³ Ärilise otsuse reegel- õigus mõistlikult riskida.

¹²⁴ A. Salonen. Osakeyhtiön hallituksen jäsenen huolellisuusvelvollisuus. Vantaa 2000. lk 68.

¹²⁵ Kalaus, lk 272.

¹²⁶ J.M. Moss. The Business Judgement Rule: How Much Board Deliberation Is Enough When a Board Is Under Time Constraints? - Brigham Young University Law Review, 1991, Vol 1991, Issue 3, lk 1378.

liikme käitumine hoolsuskohustuse täitmisel kujutab endast rasket hooletust. Seega kui äriühingu juhtorgani liige tegutseb otsustamisel heas usus, on asjaoludest informeeritud, vajalikul määral konsulteerinud ja võimalikke riske piisavalt analüüsinud ning samuti mõistlikult usub, et otsus on parim lahendus, siis sõltumata resultaadist ta ei vastuta!¹²⁷

Delaware'i kohtud on leidnud, et kohtunikud pole piisavalt pädevad ümber hindama juhatuse otsuste otstarbekust, sest vastaval ajahetkel võis otsus olla põhjendatud, olgugi et tulemus ei pruukinud olla ootustele vastav või selgus hiljem, et see ei õigustanud riski võtmist. Seega peab Delaware'i seaduste järgi osapool, kes juhatuse liikme vastu hoolsuskohustuse rikkumise eest nõude esitab, kohtule veenvalt tõestama, et juhatuse liikme tegevus ei olnud kooskõlas ärilise otsuse reeglga.¹²⁸

Ärilise otsuse reegel on tuletatav üldisest hoolsuskohustusest¹²⁹ ning Riigikohtu otsustes¹³⁰ võib tuvastada mitmeid ÄOR-le viitavaid komponente nagu piisav informeeritus otsuste vastuvõtmiseks ja huvide konflikti vältimine. Ratsionaalne usk, et tegevus on äriühingu parimates huvides, pole nimetatud Riigikohtu otsusest kriteeriumina tuletatav. Samuti pole võimalik tuletada ÄOR-i komponenti otsuse tegemine konkreetsetel ajamomendil, lähtuvalt nimetatud ajamomendil teadaolevast informatsioonist. Kuna vaadeldud Riigikohtu otsused ei anna alust laiendavaks tõlgenduseks, nõustub autor M. Ots'a järeldusega, et ÄOR-i põhimõte on olnud Riigikohtus süü määratlemisel oluline vaid majanduslikult otstarbekalt tegutsemise kohustuse võimaliku rikkumise hindamise korral.¹³¹

Eeltoodust tulenevalt Eestis ei rakendata ÄOR-i põhimõtet ning siinsed äriühingute juhatuse liikmed on viimastel aastatel hakanud seoses majanduskriisiga suhtuma ettevaatlikult majanduse ja äri arengu jaoks vajalike kaalutletud riskide võtmisesse. Juhatuse liikmeid tuleks aga julgustada, et nad ei muretses liialt vastutuse pärast, vaid rakendaksid oma ärikogemust, võttes riske osanike ja aktsionäride huvides.

¹²⁷ High Court Case Summaries. Business Associations. Keyed to Klein, Ramseyer and 6 th Edition. Thomsaon/West 2005, lk 163; *Smith v Van Gorkom* 488 A.2d 858 (Delaware Supr. 1985).

¹²⁸ R. Hammerberg. Juhatuse liikme vastutus ja ettevõtetus: ärilise otsuse reegli vajalikkusest Eestis. 2009, arvutivõrgus: <http://www.sorainen.com/en/Publications/legal-blogs/1400/juhatuse-liikme-vastutus-ja-ettevotlus-arilise-otsuse-reegli-vajalikkusest-eestis>

¹²⁹ Vt käesoleva töö punkti 2.1.1. Üldise hoolsuskohustuse olemus.

¹³⁰ RKTko nr 3-2-1-41-03 p 10; RKTko nr 3-2-1-45-03 p 21; RKTko nr 3-2-1-67-03, p 23; RKTko nr 3-2-1-41-05, p 31; RKTko nr 3-2-1-36-06, p 13.

¹³¹ M. Ots. Äriühingu juhtorgani liikme vastutus äriühingu võlausaldaja ees. Magistritöö. 2006, lk 61.

R. Hammerberg'i arvates üldised nõuded äriühingu hoolsuskohustusele avardavad liigselt potentsiaalse vastutuse piire. Seadust väga täpselt lugedes võiks sellise laiahaardelise hoolsuskohustuse alusel lugeda hoolsuskohustust rikkunuks paljud juhatuse liikmed ning nõuda neilt kahju hüvitamist. Selline seaduse kohaldamine oleks ülemäära koormav juhatuse liikmetele, kuna neil tuleb erilaadsetes majandussituatsioonides teha raskeid otsuseid piiratud aja ja info raamides. Eesti kohtud on aru saanud, kui delikaatse loomuga on juhtorgani liikme vastutusega seonduvad teemad ning on suhtunud hoolsuskohustuse tõlgendamisse üsna ettevaatlikult. Kohtud ei ole kohaldanud ÄS-s sätestatud hoolsuskohustust sõna-sõnalt, vaid pigem leidnud põhjuseid, miks juhtorgani liikmed ei vastuta. Seega kohtud on õigesti tajunud, et hoolsuskohustuse lai määratlemine, tuginedes sõna-sõnalt seadusele, võib kaasa tuua soovimatuid tagajärgi, sealhulgas ettevõtjate soovimatuse juhtorgani liikmena tegutseda. Kuid esineb ka juhtumeid, kus juhtorganite liikmed on oma kohustusi rikkunud ning peaksid oma tegevuse eest vastutust kandma.¹³²

Käesoleva töö autor on arvamisel, et siinkohal võiks Delaware'ile analoogseid põhimõtteid rakendada ka Eestis, kuna eeldused selles osas on olemas. Eesti kohtute ja Riigikogu võimuses on julgustada äriühingute juhatusi, kes tegutsevad heauskselt ja äriühingu huvides, vastu võtma kaalutletud riske. Sellisel juhul juhtorgani liige ei vastuta mitte resultaadi, vaid selle poole hoolsa pürgimise eest, st majandusliku otstarbekuse asemel tuleb analüüsida eelkõige hoolsust otsuste vastuvõtmisel ja elluviimisel.

Korraliku ettevõtja hoolsuse mõiste sissetoomine ÄS-i kujutab endast käesoleva töö autori arvates ÄOR formaalse aluse kehtestamist Eesti õiguses. ÄOR-i põhimõtete rakendamine Eestis aitaks luua vajalikku selgust, mis võimaldaks reegli kohaselt käituvatele juhatuse liikmetele tagada vajaliku kindlustunde kui ka nõude esitamise võimalust kohustusi rikkunud juhatuse liikmetele. Eesti kohtud võiksid seaduse arengule kaasa aidata ja rakendada ÄOR-i põhimõtet juhatuse liikmete vastu esitatud nõuete hindamisel.¹³³ Selleks, et Eesti kohtutel oleks võimalik ÄOR-i kohaldada, peaksid juhatuse liikmed, kui nende vastu on esitatud nõue hoolsuskohustuse rikkumiseks, taotlema kohtult ÄOR-i kohaldamist. Seega ÄOR kaitseks juhatuse liikmeid võimaliku vastutuse eest, mis võib kaasneda juhul kui nende tegevust hinnatakse üksnes hoolsus- ja lojaalsuskohustuse järgi.

¹³² Hammerberg, arvutivõrgus: <http://www.sorainen.com/en/Publications/legal-blogs/1400/juhatuseliikmevastutus-ja-ettevotlus-arilise-otsuse-reegli-vajalikkusest-estis>

¹³³ Ennem kui ÄOR USA seadusesse sisse kirjutati, rakendasid seda põhimõtet esimesena just Delaware'i kohtud.

2.2. Hoolsuskohustuse elementide sisu

Praktikas on problemaatiline juhtorgni liikme käitumise hindamine ning otsustamine, millistel juhtudel on äriühingu juhtorgani liige oma kohustusi täitnud korraliku ettevõtja hoolsusega ning millistel juhtudel mitte. Sellest tulenevalt peab autor vajalikuks käsitleda üldise hoolsuskohustuse elementide sisu ja nende maksuõigusest tulenevaid erisusi.

2.2.1. Hoolsuse määr

Eeltoodu põhjal võib öelda, et juhtorgani liikme puhul on tegemist majandus- ja kutsetegevuses tegutseva käsundisaajaga ning juhtorgani liikmelt tavaliselt oodatav hoolsus oma kohustuste täitmisel tähendab, et juhtorgani liige peaks ilmutama hoolsust, mida mõistlik inimene taolises ametis sarnastel tingimustel ilmutaks.¹³⁴ Seega juhtorgani liikme hoolsusmäär on selline, mida peab mõistlikuks sarnases olukorras mõistlikult tegutsev juhtorgani liige. Kuna piisava hoolsusmäära rakendamata jätmine juhtorgani liikme toimingutes tähendab hoolsuskohustuse rikkumist, siis tekib siinkohal küsimus, kuidas määratleda oodatavat hoolsusmäära.

Siiani valitsevate õpetuste järgi nõuab oodatav hoolsus vastaval kutsealal kehtivate standardite järgimist¹³⁵.

Riigikohus on oma lahendites¹³⁶ selgitanud, et tavapäraselt hoolsusnõuet peaks järgima tavapärane mõistlik inimene igasugusel tegevusalal äri ajades, oodatav hoolsus aga tähendab konkreetsel tegevusalal¹³⁷ normatiivaktidega ettekirjutatud nõuete täitmist. Näiteks Metsaseaduse § 37 lg 1 kohaselt peab raieõiguse ja metsamaterjali võõrandamisel, metsamaterjali töötlemiseks, ladustamiseks või vedamiseks üleandmisel, üleandja tõendama vastuvõtjale raieõiguse olemasolu või metsamaterjali valdamise seaduslikkust ja vastuvõtja seda kontrollima.

¹³⁴ RKTko nr 3-2-1-41-05, p. 31; RKTko nr 3-2-1-67-03, p.23.

¹³⁵ P. Schlechtriem. Võlaõigus. Üldosa. II trükk. Juura Õigusteabe AS. Tallinn 1999, lk.107, äärenr. 259.

¹³⁶ RKHKo nr 3-3-1-29-03, p-des 9 ja 10; RKHKo nr 3-3-1-39-03 p-des 11 ja 12; RKHKo nr 3-3-1-43-03 p-des 9-11; RKHKo nr 3-3-1-40-03 p-des 8, 9 ja 13; RKHKo nr 3-3-1-52-03 p-des 10-12; RKHKo nr 3-3-1-49-03 p-s 18; RKHKo nr 3-3-1-50-03 p-s 9.

¹³⁷ Nt kütusesektoris, ehitussektoris, metsandussektoris jm.

Käesoleva töö autori arvates tuleks lähtuda eeldusest, et isiku asumisel juhtorgani liikmeks on ta teadlik oma õigustest ja kohustustest ning ta kohustub täitma seaduses ja lepingutes sätestatud nõudeid. Hoolsuse määr ei tohiks sõltuda juhtorgani liikme isikust, vaid konkreetsest äriühingust, selle tegevusest, valdkonnast, suurusest ja käibest.

Juhtorgani liikme isikust tulenevaid omadusi tuleks pigem arvestada kui hoolsuse määra tõstvate asjaoludena, kuna juhtorgani liikmetele omistatakse tavaliste inimestega võrreldes erinevaid kohustusi, mille täitmisel on spetsiifilised vastava valdkonna omased kriteeriumid.¹³⁸ Siinkohal on silmas peetud juhtorgani liikme eriteadmisi, nt juriidilisi, mille tõttu peaks rakendama antud valdkondades suuremat hoolt kui keskmine juhtorgani liige, kuid see peaks jääma mõistlikkuse piiridesse.

Ka Saksamaa osaühingute seaduse (*Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung*, lühendatud: GmbHG) § 43 lg 1 kohaselt peab seaduslik esindaja kohustuste täitmisel tegutsema äritegevuses nõutava hoolsusmääraga.¹³⁹

Äriühing ei saa oodata juhtorgani liikmelt täielikku eksimatust, kuid võib oodata mõistlikku hoolsust ja kompetentsi. Juhtorgani liige on kohustatud kasutama mõistlikke võimeid ja oskuseid, mida teine juhtorgani liige kasutaks, arvestades samasuguseid fakte ja asjaolusid.

Käesoleva töö autori arvates võiks juhtorgani liikmetega seotud oodatav hoolsusmäär kindlakstegemine maksuõiguses toimuda normatiivse meetodiga. See tähendab katset luua aktsepteeritud hoolsusnõuded¹⁴⁰, kuidas mõistlik juhatuse liige peaks etteantud situatsioonis käituma ning võrrelda seda sellega, kuidas konkreetsel juhtumil juhatuse liige tegutses. Kui ta ei ole tegutsenud normiga vastavuses, siis on alust järeldada, et ta on tegutsenud hooletult.

2.2.2. Informeeritus

Juhtorgani liikme kohustust olla otsuste vastuvõtmiseks piisavalt informeeritud, tuleb eraldi hinnata iga äriühingu puhul sõltuvalt konkreetsetest asjaoludest. Kui hoolsust mõõdetakse sarnastes oludes tegutsevalt mõistlikult juhtorgani liikmelt nõutava hoolsusmääraga, siis

¹³⁸ Kull jt, lk 72; Kull jt I, lk 143; R. Narits. Õiguse entsüklopeedia. 1995, lk 10.

¹³⁹ Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung § 43 lg 1. Arvutivõrgus: <http://www.gesetze-im-internet.de/gmbhg/>

¹⁴⁰ Vt käesoleva töö punkti 2.3. Hoolsuskohustuse erisused maksuõiguses.

piisava informeerituse nõue eeldab konkreetse toimingu tegemist ning soovitud eesmärgi saavutamist mõjutavate asjaolude kontrolli.

Kogutava informatsiooni hulk sõltub suurel määral konkreetsest otsusest, millest ei tohiks järeldada, et mõnede lihtsamate tehingute puhul võiks info hankimisest sootuks loobuda. Ka igapäevaste tehingute tegemisel tuleb tagada teatud teabe olemasolu lepingupartneri kohta, milleks võib olla esindusõiguse kontroll, isikusamasuse tuvastamine, käibemaksu-kohustuslase kontroll vms.¹⁴¹

Seega äriühingu juhatuse liige peab äripartneri kohta teavet hankima. Tavaline oodatav hoolsus tähendab siinkohal info hankimist. See on otsuse vastuvõtmise eelduseks. See ei ole iseenesest absoluutne garantii, aga kui hiljem jõutakse kohtusse, siis on juhtorgani liikmel oluline tõendada, et ta on täitnud oma hoolsuskohustust informeerituse osas.

Teavet on võimalik saada mitmetest allikates, nii ametlikest kui ka mitteametlikest, kuid mitteametliku info teadmist ei saa juhtorgani liikmele süüks panna.¹⁴² Käesoleva töö autori arvates peaks äritehingute tegemisel hoolsuse aspektist kontrollima tehingupartneri tausta eelkõige avalikest andmebaasidest nagu äriregister¹⁴³, e-kinnistusraamat¹⁴⁴, ametlikud teadaanded¹⁴⁵, käibemaksukohustuslaste register¹⁴⁶, maksuvõlglaste otsing¹⁴⁷ ja majandustegevuse register¹⁴⁸.

Registrite ja Infosüsteemide Keskuse kodulehelt saab teha päringuid äriregistrist, kinnistusraamatust ning võimalik esitada ka äriühingu majandusaasta aruandeid. Näiteks äriregistris saab vaadata äriühingu registrikaarti, kus on olemas juhatuse liikmete andmed ja esindusõigused. Eelkõige tuleks kontrollida äripartneri juhatuse liikme esindusõigust ning kas seda on piiratud või mitte. Juhtorgani liikmetel on vastutuse seisukohast kõige kindlam tugineda äriregistri andmetele, kuna registrikanne on mõeldud kolmandatele isikutele.

¹⁴¹ Varul, lk 62.

¹⁴² O. Kärsna. Juhatuse liikme vastutus ja õigused. Tallinn: Agitaator, 2007, lk 96.

¹⁴³ Äriregister on kättesaadav arvutivõrgust: <https://ariregister.rik.ee/>

¹⁴⁴ Kinnistusraamat on kättesaadav arvutivõrgust: <https://kinnistusraamat.rik.ee/detailparing/Login.aspx>

¹⁴⁵ Ametlikud Teadaanded on kättesaadavad arvutivõrgust: <http://www.ametlikudteadaanded.ee/index.php?act=1>

¹⁴⁶ Käibemaksukohustuslaste register on kättesaadav arvutivõrgust: <https://apps.emta.ee/e-service/doc/a0003.xsql>

¹⁴⁷ Maksuvõlglaste otsing on kättesaadav arvutivõrgust: <https://apps.emta.ee/e-service/doc/i0301.xsql>

¹⁴⁸ Majandustegevuse register on kättesaadav arvutivõrgust: <http://mtr.mkm.ee/default.aspx?s=otsi>

Ametlikes Teadaannetes avaldatakse pankrotiteateid, vara arestimise teateid, likvideerimisteateid, hoonestusõiguse seadmise teateid jms ning teadaannete uurimine näitab hoolsuse ilmutamist juhtorgani liikme poolt.

Käibemaksukohustuslaste register on Maksu- ja Tolliameti teenus, mis võimaldab isikukoodi või firma registrikoodi järgi otsida käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Eelkõige on see vajalik maksuarvestuse pidamiseks. Äriühingud peavad olema registreeritud käibemaksukohustuslasena Maksu- ja Tolliametis kui äriühingu maksustatav käive ületab 16 000 eurot.¹⁴⁹ Maksuvõlglaste otsing on samuti Maksu- ja Tolliameti teenus, mille kaudu on võimalik saada infot äriühingute maksuvõlgnevuste kohta.

Vastavalt Käibemaksuseadusele (edaspidi KMS) on kauba müüjal kohustus märkida arvele kauba soetaja maksukohustuslasena registreerimise numbri¹⁵⁰ juhul, kui soetaja on registreeritud maksukohustuslasena mõnes Euroopa Liidu liikmesriigis (KMS § 37 lg 7 p 4). Selleks tuleb müüjal küsida teises liikmesriigis asuva ostja käest tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number (nt inglise keeles: *VAT number* või *Value Added Tax identification number*). Teiste Euroopa Liidu liikmesriikide ettevõtjate maksukohustuslasena registreerimise numbri õigsust on võimalik kontrollida Euroopa Komisjoni kodulehelt¹⁵¹.

Majandustegevuse registris on registreeritud äriühingud, kes tegutsevad erinõuetega tegevusaladel nagu nt turism, transport, postiteenus jms. Erinõudega tegevusala on majandustegevuse valdkond, millel tegutsemiseks on seaduse alusel vajalik majandustegevuse registri registreeringu või tegevusloa olemasolu.

Äritehingute tegemisel tasuks tähelepanu pöörata ka sellele, kas äripartneri käitumine on mõistlik või esineb selles kahtlustäratavaid ilminguid nagu nt tundmatute isikute soov teha tehinguid suurtes summas sularahas, vastumeelsus esitada isikuttõendavaid dokumente vms.

¹⁴⁹ Vt Maksu- ja Tolliameti kodulehelt: www.emta.ee

¹⁵⁰ Lühendatakse: KMKRi nr.

¹⁵¹ Euroopa Liidu liikmesriikide ettevõtjate maksukohustuslasena registreerimise numbri kontrolli on võimalik teostada Euroopa Komisjoni kodulehel: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do?selectedLanguage=en

Teatud juhtudel tuleb rakendada kõrgendatud hoolsuskohustust, mida reguleerib Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus. Nimetatud seaduse § 3 lg 1 kohaselt kohaldatakse seaduses sätestatud nõudeid mitmel tegevusalal tegutsevate isikute suhtes, näiteks finantseerimisasutuste, kinnisvaratehingute (sh vahendamisega) tegelevate isikute suhtes, suure sularahakoguseid vastu võtvate kauplejate jms seaduses nimetatud isikute ja ettevõtjate suhtes. Eeltoodust tulenevalt lasub seaduses nimetatud isikutel võrreldes väiksemate äriühingu juhtidega tunduvalt rangem hoolsusstandard lepingupartnerite tasuta ja nende esindajate isikusamasuse kontrollimiseks, lisaks ka erinevate toimingute dokumenteerimiseks.¹⁵²

Korduvate tehingute puhul, nt kauba tarnimisel ühele ja samale äriühingule võib tugineda juba olemasolevale informatsioonile, kuid sellises olukorras võib teatud juhul üles kerkida juhatuse liikme vastutus, kui ta ei näita oma lepingupartneri majandusliku olukorra vastu üles piisavalt huvi ning jätab tähelepanuta näiteks asjaolu, et viimane on vahepeal muutunud maksejõuetuks.¹⁵³

Juhtorgani liikme poolt kogutav informatsioon peaks olema olukorda arvestades piisav. Ärilise otsuse tegemiseks peab olema juhtorgani liige enne otsustamist tutvunud kogu infoga, mis on talle sellel hetkel kättesaadav ja suhtuma sellesse kriitiliselt. See tähendab näiteks seda, et ei tohi piirduda vaid asjast huvitatud isiku poolt esitatuga, vaid informatsiooni tuleb juhtorgani liikmel ka iseseisvalt kontrollida.¹⁵⁴ Vajadusel peaks juhtorgani liikmele tegema ka järelepärimisi, et selgitada välja informatsiooni usaldusväärsus. Samuti oleks mõistlik teha periooditi päringuid ja hindamisi tehingute riskide ning üldise äriühingu äririskide kohta. See on seotud üldise informeerituse kohustusega.

Informeerituse tagamine eeldab asjaoludest sõltuvalt muu hulgas vajalike uuringute läbiviimist, eksperdihinnangute või analüüside tellimist, spetsialistide kaasamist.¹⁵⁵ Selleks peavad juhtorgani liikmed varuma piisavalt aega.

Arvestades äritegevuse erakorralist iseloomu, peavad juhtorganite liikmed sageli tegutsema ka viivitamatult, tuginedes otsustes sisetundele, eelnevatele kogemustele ja omandatud teadmistele. Ülikasumliku tehingu, mis tavaliselt nõuab nädalast ettevalmistust, võib ära teha

¹⁵² Kairjak, pt 9, lk 7.

¹⁵³ Varul, lk 62-63.

¹⁵⁴ Tiivel, lk 630.

¹⁵⁵ Varul jt, lk 130.

vajadusel ka mõne tunniga, kui risk ebaõnnestuda on väike. Sellised olukorrad on aga vastutuse osas ohtlikud ja siin tuleb olla ettevaatlik, sest hiljem on võib-olla keeruline juhtorgani liikmel tõendada oma otsuse põhjendatust ja hoolsusnõuete täitmist. Kui tehingu tegemise otstarbekuse suhtes on kahtlusi, tuleb kaaluda ka otsustamisest loobumist. Samas tuleb arvestada seda, et juhtimises ei saa olla passiivne või liialt konservatiivne, sest hea võimaluse käest laskmine võib samuti tähendada hoolsuskohustuse rikkumist.¹⁵⁶

Tehingupartneri kohta info hankimine on küll tähtis hoolsuskohustuse osa, kuid ei anna mingit garantiid, et vaatamata põhjalikule tasuta uuringule ei ilmne äripartneril siiski nt lühikese aja jooksul makseraskused. Kui kõik või osa rahast jääbki kätte saamata, tekib juhatuse liikmel vastutus siis, kui ta teadis või pidi teadma, et teise tehingupoole majanduslik seis on kahtlane.¹⁵⁷

Käesoleva töö autori arvates juhtorgani liige peaks pigem tundma hirmu otsuste tegemise ees vähese info ja analüüsi alusel, kui nn valede otsuste tegemise ees rohke asjakohase info ja analüüsi alusel. Tihtipeale selgub äris otsuste paikapidavus palju hiljem, kuna otsuse aluseks olevad aspektid muutuvad pidevalt. Eile perspektiivikana tundunud lähenemine võib turutingimuste muutudes osutuda halvaks. Seetõttu ei peaks seadus karistama seda, et juhtorgani liige ei suuda olla ennustaja, vaid seda, et ta on hooletu ja laisk info kogumise ning analüüsimise korraldamisel. Maksuõigusest tulenevalt on juhatuse liikmel oluline kontrollida äripartneri tausta, esindusõigust ja teostada käibemaksukohustuslase kontrolli ametlikest andmebaasidest, samuti järgida kõrgendatud hoolsust, mille näeb ette Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus.

2.2.3. Riskide võtmine

Äritegevuses peavad juhtorgani liikmed äriühingu ja tema vara nimel vastu võtma otsuseid, millega kaasneb alati kas suuremal või vähemal määral risk¹⁵⁸ ebaõnnestuda. Põhjendatud riskide võtmine tundub olevat keerukaim küsimus tänapäeval, millega juhtorgani liikmetel tuleb igapäevaselt kokku puutuda. Sellest tulenevalt peab käesoleva töö autor oluliseks analüüsida riskide olemust, et välja tuua maksuriskide erisused.

¹⁵⁶ Tiivel, lk 630.

¹⁵⁷ Kärsna I, lk 95.

¹⁵⁸ Autori selgitus: risk on võimalus, et mingi sündmus võib mõjutada eesmärkide saavutamist.

Riigikohus on oma otsuses¹⁵⁹ selgitanud: korraliku ettevõtja hoolsuse ja piisava informeerituse kõrval peab juhatuse liige alati hindama tehinguga kaasnevaid riske, mis võivad temast sõltumatult realiseeruda. Nii mõnigi kord võib tulla ette situatsioone, kus juhatuse liige sõlmib pealtnäha kasumliku ja kaalutletud tehingu, kuid sõltuvalt muudest välistest teguritest võib see tehing siiski ebaõnnestuda. Selliste ebaõnnestumiste põhjuseks ongi äririsk, mis kaasneb paratamatult igasuguse majandustegevusega. Täiesti riskivabalt ei ole ilmselt ühtegi äriühingut võimalik juhtida ning isegi kui see on teatud juhtudel võimalik, ei ole selline äri kindlasti kasumlik. Juhatuse liige ei saa üldjuhul äririskide realiseerumise eest vastutada, kuivõrd need jäävad sageli tema mõjusfäärist väljapoole (nt majanduslangus). Siiski saab juhatuse liikme vastutus üles kerkida, kui saab väita, et ta on oma ärivaistu rakendanud liiga julgelt ning on võtnud äriühingule põhjendamatuid riske. Riski põhjendamus on nagu ka teised hoolsuskohustuse elemendid hinnanguline ning sõltub konkreetsetest asjaoludest.

Põhjendatud riskide võtmine seondub eelkõige äriühingu nimel tehtavate tehingute või muude toimingutega, mis on vajalikud äriühingu eesmärgi saavutamiseks või tegevuse arendamiseks ning millega kaasnevad kohustused äriühingule. Eelkõige äriühingute juhtorgani liikmete tegevus eeldab teostatavate toimingutega kaasnevate riskide hindamist, kuna sisuliselt igasugune majanduslik tegevus eeldab teatud riskide võtmist. Eeltoodust tulenevalt tuleb riske optimaalselt maandada.¹⁶⁰

Kuna puudub põhjendatud riskide võtmise hindamiseks kindlad reeglid, millest nii juhtorganite liikmed kui ka omanikud saaksid vastutuse ulatuse hindamisel juhendada, siis autori arvates on oluline, et äriühingu riskijuhtimine oleks efektiivne, kiire ja asjakohane ning juhtorgani liige saaks tõendada, et ta on tegutsenud kooskõlas hoolsuskohustusega.

Käesoleva töö autor rõhutab, et enne kui äriühingu juhtorgani liige võtab vastu, teeb teatavaks või avalikustab äriühingu strateegiat, programme, lepinguid, aruandeid ja muid dokumente, peavad need olema kooskõlas seadusandlusega, äriühingu protseduurireeglitega ning ei tohiks esineda maandamata riske.

¹⁵⁹ RKTko nr 3-2-1-67-03.

¹⁶⁰ Varul jt, lk. 130-132.

Juhatuse kohustuseks on väljatöötada riskijuhtimise süsteem, mis aitaks luua selgema arusaamise aktsepteeritavast riskitasemest. Sellest hetkest alates, kui äriühing on loodud ja astub lepingulisse vahekorda, on tahes-tahtmata loodud juriidilise riski olemasolu. Juhatuse liikme suutmatuse toime tulla nende riskidega võib lõppeda sanktsioonide rakendamisega nii äriühingu kui ka juhatuse liikme vastu.

Ka maksudega kaasneb alati risk, et äriühingu juhatus on, kas teadmatusest ja väheste oskuste tõttu või tahtlikult maksuhaldurile maksusid valesti arvestanud, deklareerinud või üldse maksmata ja deklareerimata jätnud. Tulenevalt äriühingu otsustest ja nendele järgnevatest tegevustest ning toimingutest, kujunevad iga konkreetse äriühingu ja juhtuse liikme jaoks maksuriskid, mis ohustavad nii äriühingut ja temale kuuluvat vara kui ka juhatuse liikme isiklikku vara.

Maksurisk on maksumaksja tegevuse, toimingute, otsuste, mis käivitavad omakorda teatud kindlad juriidilised ja majanduslikud protsessid, tagajärjel tekkiv võimalik oht äriühingule ja tema varale või äärmisel juhul äriühingu püsima jäämisele.¹⁶¹

Kuna riskijuhtimise standardeid on erinevaid, siis tõhusaks riskijuhtimiseks on vajalik, et iga äriühing valib ja kohandab endale sobiliku, mis toetaks riskijuhtimise rakendamist. Käesoleva töö autori uurimuse kohaselt on maailmas enim kasutatavad kaks riskijuhtimise standardit: ISO 31000:2009 standardil põhinevad riskijuhtimise standardid ja *COSO Enterprise Risk Management – Integrated Framework*¹⁶² (edaspidi COSO ERM).

COSO ERM laieneb kogu äriühingule ning võimaldab määrata riskivalmidust- ja taluvust. Äriühingu juhatus vastutab selle eest, et püstitatud ärieesmärgid oleksid saavutatavad ja äriühingu tegevuse tulemused vastaksid omanike ootustele. COSO¹⁶³ on selgelt määratlenud juhatuse vastutuse sisekontrolli ja riskijuhtimise korraldamise eest äriühingus. Tegemist on äriühingu juhatuse poolt kujundatud protsessidega, mis peavad andma kindluse eesmärkide (tegevuse efektiivsus ja tulemuslikkus; finantsaruandluse usaldusväärsus, seadustele ja kehtivatele nõuetele vastavus) saavutamiseks.¹⁶⁴

¹⁶¹ K. Kägi jt. Maksuviidad 2009. Äripäeva Kirjastus. Tallinn, 2009, lk 147.

¹⁶² *Enterprise Risk Management- Integrated Framework*. Executive Summary. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 2004. Arvutivõrgus: <http://www.coso.org>

¹⁶³ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

¹⁶⁴ S.I. Root. *Beyond COSO: International Control to Enhance Corporate Governance*. John Wiley & Sons Inc., 1995, lk. 3.

ISO 31000:2009 (eestikeelne versioon EVS:ISO 31000:2010) on kõige kõrgema tasandi standard. Tegemist on rahvusvahelise soovituslike iseloomuga standardiga, mis sätestavad riskijuhtimise põhimõtted ja üldised juhised ning neid võib kasutada nii avaliku sektori, era- või ühiskondlik organisatsioon, äriühing, grupp või eraisik. Standard võib-olla rakendatud kogu äriühingu eluea jooksul laiale tegevusalade ringile, sealhulgas strateegiad ja otsused, protsessid, ülesanded, projektid, teenused ja varad.¹⁶⁵ Standard võib olla rakendatud igale riskitüübile sõltumata tema loomusest ja sellest, kas tema tagajärjed on positiivsed või negatiivsed. Ehkki standard sätestab üldised juhised, ei ole selle eesmärgiks soosida äriühingutes ühetaolist riskijuhtimist. Riskijuhtimise kavandamise ja elluviimise plaanid ja raamstruktuurid peavad arvesse võtma erinevaid spetsiifilise äriühingu vajadusi, tema eripäraseid eesmärgi, konteksti, struktuuri, protsesse, ülesandeid, projekte, teenuseid või varasid ja kasutatavat praktikat.¹⁶⁶

Maksuriski nagu iga riski juhtimine sisaldab eri etappe, alustades konteksti määramisest, riski identifitseerimisest, hindamisest, äriühingu riskitaluvuse kindlaks määramisest, olemasolevate riskide maandamisest ja uute potentsiaalsete ohtude ennetamisest ning lõpetades kontrollimisega, kas kõigi eespool nimetatud tegevuse tulemusena on äriühing saavutanud mõistliku ajakulu ja vahenditega eesmärgipärase resultaadi.¹⁶⁷

Riske on võimalik eristada mitmeti, autor jagab need välis- ja sisekeskkonnast tulenevalt. Väliskeskkonnast tulenevad riskid on seotud äriühingu ärikeskkonnaga ning eelkõige mõjutavad seda avalik-õiguslikud ning kliendisuhed. Näiteks muutuvad seadused võivad ohustada äriühingu võimet lõpule viia tähtsaid äritehinguid.

Sisemisest keskkonnast tulenevad riskid tekivad äriühingu majandustegevuse selles osas, mis on seotud eelkõige äriühingu sisemiste õiguslike suhetega. See tähendab nii juhtimist reguleerivat dokumentatsiooni (nt äriühingu põhikiri, osanike/aktsionäride leping, juhtorganite lepingud, asjaajamise kord, raamatupidamise sise-eeskiri jms); tööõiguslikke suhteid (nt töösisekorra eeskirjad, töölepingud, ametijuhendid, materiaalse vastutuse lepingud, ohutusjuhendid jms) ja võlaõiguslikke suhteid (nt teenuslepingud, müük, rent jms). Seega äriühingu dokumendid peavad olema koostatud selliselt, et õiguslike konfliktide või dokumentide kahetimõistmise võimalus nendes oleks viidud miinimumini.

¹⁶⁵ G. Purdy. Raising the Standard- the New ISO Risk Management Standard. Society for Risk Analysis. Wellington Meeting. 2009, lk 2-3.

¹⁶⁶ Samas, lk 1.

¹⁶⁷ EVS-ISO 31000:2010. Riskijuhtimine- põhimõtted ja juhised. Eesti Standardikeskus 2010, lk 13; Kägi jt, lk 147.

Kuigi maksuriski näol on tegemist otseselt väliskeskkonnast lähtuva riskiga, võib avaldada eeltoodud risk olulist, ebaolulist või koguni pöördumatut kahjustavat mõju äriühingule ikkagi eelkõige konkreetsest äriühingust ja seal toimuvast sõltuvalt.¹⁶⁸

Maksuriskide juhtimise protsess algab maksuriskide identifitseerimisest. Selles etapis tuleb kindlaks teha, millised riskid võivad seatud eesmärkide täitmist ohustada ning mille eesmärgiks on ära fikseerida käsitlemist vajavad riskid. Identifitseerimise protsess peaks olema kõikehaarav, hästi struktureeritud ja süstemaatiline, sest sellel etapil identifitseerimata riskid jäävad edasisest analüüsist välja. Identifitseerimine peaks haarama kõiki antud tehinguga seotud maksuriske, olgu nad siis äriühingu poolt juhitavad või mitte. Kui juhatuse liikmel jääb siinkohal puudu teadmistest, siis tuleks kaasata spetsialiste ja eksperte.

Riskide identifitseerimise juures ei ole vaja mõelda, kas maksuriskid tegelikult realiseeruvad või mitte, vaid tuleb lihtsalt kirja panna kõik riskid, mis võivad ohustada konkreetset eesmärki. Riski sõnastades tuleks vastata küsimustele: Mis võib juhtuda? Kuidas võib see juhtuda?

Kuidas maksuriskid tekivad? Maksurisk võib tekkida nii tegevuse või tegevusetuse tagajärjel. Kui juhatuse liige seab eesmärgiks korretselt täita maksuõigusest tulenevaid kohustusi, siis võib näiteks maksuriski põhjustada juhatuse liikme nõrgast juhtimissüsteemist tingitud vead, st kui ta ei ole korrektselt korraldatud raamatupidamis- ja maksuarvestust ning seetõttu jäävad esitamata õigeaegselt maksudeklaratsioonid ning tähtjaks üle kandmata riigile maksud.

Sõltumata äriühingu suurusest ja tegevusvaldkonnast võivad käesoleva töö autori arvates maksuriski esile kutsuda¹⁶⁹:

- ebaaus äritegevus (sh pettus);
- puudulik raamatupidamis- ja maksuarvestuse korraldamine;
- seadusega ette nähtud deklaratsioonide ja aruannete esitamata jätmine, mis võivad kaasa tuua äriühingule sunniraha või trahvi määramise;
- tehingu hind, mis ei vasta turuhinnale;
- halvasti läbimõeldud lepingud;
- tehingupartneri tausta uurimata jätmine;
- käibemaksukohustuslase kontrolli mitteteostamine;

¹⁶⁸ Kägi jt, lk 146.

¹⁶⁹ Autor on kokku pannud näidisloetelu maksuõiguse kohtulahendite alusel.

- seadusega ette nähtud andmete esitamata jätmise maksuhaldurile või valeandmete esitamine;
- kaupade/teenustega müügiga seotud eritingimuste täitmata jätmise (nt saatedokumentide või kvaliteeditõendite esitamata jätmise);
- Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadusest tulenevate nõuete mittetäitmine.

Riskide identifitseerimisele järgneb riski analüüs. Maksuriski analüüsi eesmärgiks on eraldada väiksemad riskid suurematest ning varustada riskide hindamise etapp vajalike andmetega. Kui võimalik, tuleks lisada riskianalüüsi tulemustele andmete usaldusväärsus.

Riskianalüüsi võiks läbi viia mitmel erineval meetodil sõltuvalt andmetest riskide kohta. Analüüs võib olla kvalitatiivne või kvantitatiivne või nende kombinatsioon. Praktikas kasutatakse riski tasemest parema ülevaate saamiseks kõigepealt kvalitatiivset analüüsi. Pärast seda on vajalik teha detailidesse süvenev kvantitatiivne analüüs, mille käigus omistatakse numbrilised väärtused nii tagajärgedele kui ka esinemise tõenäosusele. Selleks kasutatakse mitmeid infoallikaid. Riski tagajärgede mõju ja esinemise tõenäosuse analüüsil tuleks subjektiivsusest tingitud vigade vältimiseks kasutada usaldusväärseid infoallikaid ja meetoodikaid.

Tagajärgede mõju ja esinemise tõenäosuse järgi hinnatakse maksuriski taset. Riskide hindamise skaala on iga äriühingu enda otsustada. Üldjuhul kasutatakse 10 palli skaalat. Hindamise käigus antakse igale riskile väärtus mõju ja tõenäosuse osas (vt Tabel 1 ja 2). Riski mõju ja tõenäosust tuleks eraldi vaadelda.¹⁷⁰

Tabel 1

Riski väärtus mõju osas¹⁷¹

Hinne	Hinnang ja kokkuleppeline tähendus
1-2	Tähtsusetu mõju ning riski avaldumine ei häiri olemasolevaid ja planeeritavaid tegevusi ning seatud eesmärkide saavutamist
3-5	Vähene mõju, nt keskmine rahaline mõju
6-8	Oluline mõju, nt suur rahaline kaotus
9-10	Kahjustav mõju, nt ülisuur rahaline kaotus

¹⁷⁰ S. Antsmäe. Riskijuhtimine ja riskide hindamise meetodid. RP-Raamatupidamise praktik, jaanuar 2012, lk 13.

¹⁷¹ Samas, lk 13.

Tabel 2

Riski väärtus tõenäosuse osas¹⁷²

Hinne	Hinnang ja kokkuleppeline tähendus
1-2	Vähetõenäoline ning riski avaldumise tõenäosus pigem teoreetiline, praktikas üliharvad juhtumid
3-5	Riski avaldumine on võimalik, praktikas üksikud juhtumid
6-8	Riskide avaldumise tõenäosus suur, olemas kindlad tõendusmaterjalid riski avaldumise kohta
9-10	Realiseerunud riskid, olulised muutused, maandamist ei ole toimunud

Riskide hindamise etapis tuleb vastata küsimusele, kui suurt mõju avaldaks rahaliselt või õiguslikult konkreetne maksurisk äriühingu tegevusele? Maksuõiguslike negatiivsete tagajärgede poolest on märkimisväärne erinevus, kas tegemist on ühekordse veaga, näiteks raamatupidaja deklareeris ekslikult ühe kuu maksusumma valesti või on tegemist pidevalt korduva eksimusega ja maksuhaldur avastab vea kontrolli käigus mitmeid aastaid hiljem ning määrab suure intressisumma. Siinkohal saab juhatuse liige süüdistada vaid ennast, sest ei korraldanud korrektset raamatupidamisarvestust ega teostanud ka kontrolli raamatupidaja töö üle.

Maksuriskide identifitseerimine, analüüs ja hindamine peavad olema dokumenteeritud. Dokumentatsioon peaks sisaldama eelkõige olulist informatsiooni, meetodeid ja infoallikaid, et vajadusel oleks juhatuse liikmel võimalik tõendada, millised tegevused on teostatud enne otsuste vastuvõtmist.¹⁷³

Riskide maandamisel võib kasutada erinevaid vahendeid ja viise. Autor soovib eelkõige kasutada ennetavat taktikat, mis kujutab endast rakendavaid kontrole, et ennetada ebameeldivaid sündmusi nagu nt raamatupidaja eksimus tehingute kajastamisel ning viga avastatakse mitu aastat hiljem maksuhalduri kontrolli käigus.

¹⁷² Samas, lk 13.

¹⁷³ EVS-ISO 31000:2010, lk 27.

Käesoleva töö autori arvates on oluline siinkohal silmas pidada järgnevaid asjaolusid, et maandada maksuriske. Määratud maksutähtajast mittekinnipidamine on seotud suure maksuriskiga. Maksuhalduril on õigus määrata täiendavalt tasumisele kuuluv summa koos intressidega kolme aasta jooksul. Maksusumma tahtliku tasumata või kinnipidamata jätmise korral on maksusumma määramise aegumistähtaeg aga juba kuus aastat. Maksuriskide maandamisel tuleb tähelepanu pöörata sellele, et äripartneritega sõlmitavad lepingud oleksid enda sisult kooskõlas ka tehingu tegeliku sisuga. Lisaks on soovitatav analüüsida maksuõiguse kohtulahendeid ning teha vastavad järeldused oma äriühingu riskide maandamisel.

Äriühingu juhatuse kohustuseks on läbi viia mõistlikus mahus riskijuhtimist, mis aitaks luua selgema arusaamise aktsepteeritavast riskitasemest. Tihti tekivad maksuriskid just juhatuse liikmete tegematajätmise, puudulike otsuste või otsuste viivitamise tõttu. Maksuriskide identifitseerimine, analüüs ja hindamine aitavad välja selgitada, millised maksuriskid võivad kaasneda tehingutega ning seeläbi on võimalik ennetada põhjendamatute riskide võtmist ja hoolsuskohustuse rikkumist maksuõiguses.

2.3. Hoolsuskohustuse erisused maksuõiguses

Eelneva käsitluse põhjal on autor jõudnud järeldusele, et hoolsuskohustuse sisu maksuõiguses on sama mis tsiviilõiguses, kuid seda täiendavad maksuseadustest tulenevad konkreetset hoolsusnõuded. Hoolsuskohustus maksuõiguses seega tähendab teatavale tegevusvaldkonnale omaste normide ja tavapärastest toimimisreeglitest tulenevate kohustuste täitmist.

Juhatusel peavad täitma maksuõigusest ja tavapärastest toimimisreeglitest tulenevaid kohustusi nõutava hoolsusega, mille sisustamine on toimunud eelkõige läbi kohtupraktika ning maksuhalduri juhiste. Järgneva käsitluse eesmärgiks on välja tuua hoolsuskohustuse täitmise erisused maksuõiguses.

Riigikohus on hoolsuskohustuse ja maksude seost selgitanud oma otsustes¹⁷⁴ alljärgnevalt. Maksuhaldur on oma praktikale tuginedes välja toonud, et maksuõiguse praktikas on levinud eksiarvamus, et maksukohustuse suurus sõltub otseselt hoolsuskohustuse täitmisest. Selline seisukoht viiks lõppkokkuvõttes järelduseni, et hoolsusnõuete eiramise eest “karistatakse” maksude määramisega. Asjakohaste hoolsusnõuete täitmine on vajalik maksusuhetes oluliste

¹⁷⁴ RKHKo nr 3-3-1-74-09; RKHKo nr 3-3-1-18-10.

asjaolude kohta tõendite kogumiseks, et olukorras, kus maksuhalduril on tekkinud põhjendatud kahtlus tehingute toimumise või nende tingimuste osas, saaks maksukohustuslane oma väiteid tõenditega kinnitada. Selline põhjendatud kahtluse eiramine poleks maksuõigussuhete tuvastamisel kooskõlas maksustamise ja maksumenetluse põhimõtetega. Maksusuhetes oluliste hoolsusnõuete eiramine toob maksukohustuslasele kaasa riski, et tõendamiskoormuse üleminekul maksukohustuslasele ei suuda ta oma hooletuse tõttu tõendada, et tehingud väidetaval tingimustel siiski toimusid.

MKS § 56 lg 1 alusel on äriühing kohustatud maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust. Ka Hollandi maksuseaduste kohaselt peab äriühing esitama kogu vajaliku informatsiooni maksuinspektorile, näiteks tal on kohustus anda dokumente, mis võib kaasa tuua maksukohustuse.¹⁷⁵

Seega käesoleva töö autori arvates hoolsuskohustus maksuõiguses ei ole vaid pelgalt vastavale tegevusvaldkonnale kehtestatud normide järgimine, vaid väljendub laiemalt-tavapärastes toimimisreeglites, millised on omased just sellele tegevusvaldkonnale ja millised võivad olla sätestatud ka seaduses.

Üheks oluliseks hoolsusnõudeks maksuõiguses on tehingu teise poole ning tema maksukohustuslaseks oleku tuvastamine, kuid olenevalt asjaoludest võivad tehingute vormistamisele laieneda ka muud hoolsusnõuded. Näiteks Käibemaksuseadusest tuleneb maksukohustuslase kohustus tuvastada tehingu teine pool ja asjaolu, kas ta on maksukohustuslane. Selline kontrollimine eeldab vajalike ja mitte ebamõistlikult koormavate meetmete võtmist sellise olukorra saavutamiseks, kus hankijal ei saa olla ega pea enam olema mõistlikult kahtlust selles, et tehingu teiseks pooleks on arvetel näidatud maksukohustuslane.¹⁷⁶ Käesoleva töö autori arvates võib sõltuvalt asjaoludest hoolsuskohustuse piisav täitmine eeldada ka eriseaduses sätestatud vorminõuete järgimise, registreerimiskohustuse täidetuse või muu sarnase asjaolu, näiteks teise tehingupoole poolt vastava tehingu tegemise õiguse olemasolu kontrollimist.

¹⁷⁵ T. Penke. Taxation in the Netherlands. Haaq, 1995, lk 14.

¹⁷⁶ THKo nr 3-08-1021.

Riigikohus on oma otsuses¹⁷⁷ märkinud, et kui väljaspoole maksuõigust jääv seadus paneb ostjale täiendavaid kohustusi oma tehingupartneri kontrollimiseks (nt Rahapesu tõkestamise seadusest¹⁷⁸ tulenev kohustus tuvastada väljamakse saanud isik) ja ostja jätab sellise kohustuse täitmata, siis ei ole ostja näidanud üles nõutavat hoolsust ning sellest tulenevalt lasub tal kohustus tõendada, et kauba või teenuse müüja on tõepoolest arvel näidatud isik. Kui käibemaksukohustuslane jätab isiku tuvastamise nõude täitmata ega suuda tõendada tehingu tegelikku teist poolt, siis puudub tal käibemaksu mahaarvamise õigus, sest ta pole pidanud silmas nõutavat ja tavapärasest hoolsust ning seepärast tuleb pidada tegelikult müüjaks tundmatut kolmandat isikut.

Maksuhaldur on oma kodulehel hoolsusnõuetega seoses esile toonud levinud eksiarvamuse selle kohta nagu nõuaks maksuhaldur maksude tasumist muuhulgas ettekäändel, et teenuse või kauba saaja oleks olnud kohustatud kontrollima, kas müüjana esinenud isik on deklareerinud ja tasunud arvel toodud käibemaksu. Sellist nõuet seadustest, kohtupraktikast ega ka maksuhalduri teadaolevast praktikast ei tulene. Kui äriühing on tegutsenud heas usus ja näidanud üles äris nõutavat ning tavapärasest hoolsust müüja ja müüja esindajate kontrollimisel, siis ei anna müüjapoolsed õigusrikkumised õigust piirata äriühingu sisendkäibemaksu maha arvamist. Probleemid tehingute tõendamisega ilmnevad aga suuresti just siis, kui maksumaksja ei ole tegutsenud heas usus, pole näidanud üles äris nõutavat või tavapärasest hoolsust.¹⁷⁹

Eespool toodut kinnitab ka Euroopa Kohtu otsus. Kui kaupu tarnitakse maksukohustuslasele, kes ei teadnud ega pidanud teadma müüjapoolsest pettusest asjaomase tehingu puhul, on kauba soetajal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kuigi müügitehing võib-olla tühine, sest müüja eesmärk lepingu sõlmimisel oli ebaseaduslik. Kui kauba soetaja teadis või pidi teadma, et ta osales tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, kaotab ta sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse.¹⁸⁰ Ka Riigikohus on aktsepteerinud seda, et pärast müügiahela fiktiivsete lülide eemaldamist saab viimane ostja sisendkäibemaksu maha arvata arve alusel, mille kauba algne müüja on esitanud fiktiivsele edasimüüjale, mitte lõppostjale.¹⁸¹

¹⁷⁷ RKHKo nr 3-3-1-43-03.

¹⁷⁸ Alates 01.01.2004. a jõustunud seadusega rahapesu tõkestamise seadust muudeti ja nimetati ümber rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduseks. Seaduse kohaselt tuleb nt müüjal kindlaks teha ostja nimel raha maksva inimese isik, kui ta tahab sularahas maksta üle 15 000 EUR. Vt ka seaduse 2. peatükki, hoolsuskohustuste täitmine, §-d 12-19.

¹⁷⁹ Maksu- ja Tolliamet. Ostu-müügitehingute maksustamisega seonduvad selgitused. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=27605>.

¹⁸⁰ Euroopa kohtu otsus 06.07.2006 otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04.

¹⁸¹ RKHKo nr 3-3-1-63-06.

Käesoleva töö autor peab oluliseks järgnevalt käsitleda hoolsusnõuete täitmise ja tõendamise erisusi metsandus- ja ehitussektoris, kuna seal on esinenud hulgaliselt maksuvaidlusi ning probleemiks kaupade ja teenuste kättesaamise usaldusväärne tõendamine eriseadustes sätestatud nõuete rikkumise tõttu. Töö piiratud mahu tõttu ei käsitlen autor hoolsusnõudeid teistes äri sektorites nagu kalandus, kaubandus, tööstus jt, mis ei tähenda seda, et seal hoolsusnõuded puuduksid. Nagu eelpoolgi oli juttu, tuleb lähtuda antud sektorit puudutavast seadusandlusest, sh eriseadustest ja määrustest.

Metsaseaduse (edaspidi MS) § 37 lõike 1 kohaselt peab raieõiguse ja metsamaterjali võõrandamisel ning metsamaterjali töötlemiseks, ladustamiseks või vedamiseks üleandmisel üleandja tõendama vastuvõtjale raieõiguse olemasolu või metsamaterjali valdamise seaduslikkust ja vastuvõtja seda kontrollima. Sama paragrahvi lg 8 näeb ette, et metsamaterjali võõrandamisel ning metsamaterjali töötlemiseks või ladustamiseks andmisel sõlmivad võõrandaja või töötlemiseks või ladustamiseks andja ja metsamaterjali omandaja või töötlemiseks või ladustamiseks võtja kirjaliku metsamaterjali võõrandamise lepingu või muu eraõigusliku lepingu või vormistavad suulise lepingu sõlmimisel kirjaliku akti.¹⁸²

MS § 38 lg 1 kohaselt on raieõiguse või metsamaterjali müüja ja raieõiguse või metsamaterjali ostja kohustatud esitama Maksu- ja Tolliametile müüdud või ostetud raieõiguse või metsamaterjali kohta keskkonnaministri kehtestatud vormi¹⁸³ kohase teatise. Teatist ei pea esitama, kui ostetakse või müüakse kuni 20 tihumeetrit metsamaterjali aastas. Määrus reguleerib täpsemalt muuhulgas ka metsamaterjali üleandmist selle võõrandamisel, metsamaterjali üleandmist töötlemiseks või ladustamiseks ning metsamaterjali ja kasvava metsa ostust ja müügist teatamist. Eelkõige on oluline see, et nimetatud määrus sätestab metsamaterjali valdamise seaduslikkuse tõendamise reeglid ning metsamaterjali veoselehele ja metsateatisele esitatavad nõuded.

Eeltoodust tulenevalt on metsamaterjali või raieõiguse omandajale pandud märkimisväärne kontrollikohustus, kuna ta peab suutma temale esitatud dokumentide põhjal tuvastada, kas käimasolevale ostu-müügitehingule eelnenud tehingus võisid esineda õigusrikkumised.

¹⁸² MS § 37 lg 8 p-s 6 on välja toodud andmed, mis nimetatud lepingus ja aktis peavad vähemalt märgitud olema. MS § 37 lõiked 9 ja 10 näevad teatud juhtudeks ette ka metsamaterjali üleandmise-vastuvõtmise akti ning metsamaterjali kogust ja kuuluvust tõendava veoselehe vormistamise kohustuse.

¹⁸³ Keskkonnaministri 21.12.2006 määrusega nr 84 kinnitatud „Metsamaterjali veoeskiri, metsamaterjali üleandmise-vastuvõtmise akti ja müüdud või ostetud raieõiguse või metsamaterjali kohta Maksu- ja Tolliametile esitatava teatise vorm ning veoselehe kohta esitatavad nõuded”.

Praktikas on tekitanud see probleeme ning maksuhalduri selgituste¹⁸⁴ põhjal tähendab mitme lüluga müügitehingu puhul hoolsuskohustus seda, et metsamaterjali omandaja on kohustatud kontrollima, kas isikul, kes konkreetselt temale metsamaterjali või raieõiguse müüb, on selle kohta olemas nõuetekohaselt vormistatud dokumendid, mis tõendaksid, et ta omandas müüdava metsamaterjali või raieõiguse seaduslikult. Juhul kui maksukohustuslane jätab selle kohustuse täitmata, võivad hiljem tekkida tõendamisprobleemid küsimuses, kas maksukohustuslane on ise metsamaterjali või raieõiguse soetanud seaduslikult. Sellele küsimusele negatiivsele vastusele jõudmisega kaasneb sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kaotus. Kohustus müüja valduse seaduslikkuse kontrollimiseks ei eelda maksuhalduri arvates¹⁸⁵ aga seda, et metsamaterjali või raieõiguse omandaja asuks sisuliselt kontrollima eelmiste lülide tehingute seaduslikkust, vaid tähendab eelkõige seda, et metsamaterjali omandaja on kohustatud müüjalt nõudma valduse seaduslikkust tõendavaid dokumente ning mitte aktsepteerima ilmselt puudulikke või vastuolulisi dokumente, mis valduse seaduslikkust ei tõenda.

Tallinna Ringkonnakohtu hinnangul¹⁸⁶ on dokumentide aktsepteerimise küsimuses oluline see, et esitatud dokumendid kogumis võimaldaksid üheselt tuvastada asjaolu, et müüja on müüdava metsamaterjali ka ise seaduslikult omandanud. Selle hindamiseks tuleks veenduda, et müüjal on olemas kõik vajalikud dokumendid selleks, et tal endal oli võimalik omakorda eelnevalt veenduda ostetud metsamaterjali müüja valduse seaduslikkuses. Kohus on leidnud ka, et ostjalt on võimalik ja mitte ülemääraselt koormav eeldada, et ta nõuaks temale metsamaterjali tarnivalt isikult selliste dokumentide esitamist, mis tõendaksid müüdava metsamaterjali seaduslikku valdamist müüja poolt. Kui ostja dokumentide esitamist ei nõua või lebib puudulikult täidetud dokumentidega või ei pööra tähelepanu esitatud dokumentidest nähtuvatele ilmsetele vastuoludele, siis ei ole ta näidanud üles piisavat hoolsust ja peab leppima sellega, et tal puudub võimalus tehingult sisendkäibemaksu maha arvata, vaatamata sellele, et tehing on tegelikult toimunud ning kaup soetati formaalselt maksustatava käibe tarbeks teiselt käibemaksukohustuslaselt. Asjaolule, et selline mitte ebamõistlikult koormav erihoolsuskohustus, (st kontrollida müüja poolt metsamaterjali valdamise seaduslikkust), mille täitmata jätmine toob kaasa negatiivsed maksuõiguslikud järelmid (st sisendkäibemaksu mahaarvamise alusetuks lugemise), võib tuleneda muu hulgas maksuõigusest väljaspool asuvast õigusnormist.

¹⁸⁴ EMTA, arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=27605>.

¹⁸⁵ Samas. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=27605>.

¹⁸⁶ TRKo nr 3-08-1021.

Sarnast laiendatud hoolsuskohustust eeldatakse ka ehitussektoris. Ehitussektoris seonduvad täiendavad nõuded eelkõige tehingu teise poole isiku tuvastamise ning sellekohaste andmete säilitamisega. Seda kinnitavad järgnevad kaks lahendit. Esimeses lahendis on Tallinna Ringkonnakohus leidnud¹⁸⁷, et mõistlik peatöövõtja selgitab välja alltöövõtja esindajad ja säilitab nende kontaktandmed, arvestades võimaliku vajadusega esitada tagantjärele ilmnunud puuduste korral pretensioone. Teises lahendis¹⁸⁸ aga selgitatakse, et tehingute ehtsust võivad tõendada erinevad dokumendid tehingute tegemise asjaolude kohta: hinnapakumised, arvete üksikasjalikud spetsifikatsioonid, transpordi tellimiskirjad ja saatelehed, olmeprügi äraveo puhul vastav kviitung selle käitlejale üleandmise kohta, jms. Lisaks eeltoodule saab maksukohustuslane tehingute tõendamise seonduvaid riske paremini maandada ehitustööde päeviku nõuetekohase täitmisega.¹⁸⁹ Nõuetekohaselt täidetud ehitustööde päeviku alusel on võimalik ka tagantjärele tuvastada arvetel näidatud kuupäevadel objektil tehtavad tööd, mehhanismide olemasolu ning muud tehinguid iseloomustavad ja nende toimumist kinnitavad asjaolud.

Käesoleva töö autor on jõudnud järeldusele, et juhatuse liikmele laieneb maksukohustuste täitmisel üldine hoolsuskohustus, mida täiendavad maksuseadustest või tegevusvaldkondi reguleerivatest õigusnormidest tulenevad konkreetset hoolsusnõuded:

- MKS-st ja teistest maksuseadustest tulenevate hoolsusnõuete täitmine on vajalik, et äriühing saaks vajaduse korral tõendada tehingu toimimist ja sellega seotud asjaolusid.
- Kohustus tehingu teise poole ja tema maksukohustuslaseks olemise tõendamine tuleneb KMS-st. Kui kauba või teenuse müüja isik jääb tuvastamata ega suudeta tõendada tehingu tegelikku teist poolt, siis puudub äriühingul käibemaksu mahaarvamise õigus, sest pole järginud nõutavat tavapärast hoolsust.
- Kauba või teenuse saaja ei ole kohustatud kontrollima, kas müüjana esinenud isik on deklareerinud ja tasunud arvel toodud käibemaksu. Müüjapoolsed õigusrikkumised ei anna alust piirata äriühingu sisendkäibemaksu maha arvamist.
- Kui kauba soetaja teadis või pidi teadma, et ta osales tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, kaob tal käibemaksu mahaarvamise õigus.
- Peale müügiahela fiktiivsete lülide eemaldamist saab viimane ostja sisendkäibemaksu maha arvata arve alusel, mille kauba esialgne müüja on esitanud fiktiivsele edasimüüjale, mitte arve alusel, mis esitati lõppostjale. Kauba või teenuse saaja ei pea kontrollima

¹⁸⁷ TRKo nr 3-06-1928.

¹⁸⁸ TRKo nr 3-08-739.

¹⁸⁹ Ehitusseaduse § 31 sätestab ehitamise dokumenteerimise nõuded ning näeb lg 2 punktis 2 ette ehitustööde päeviku pidamise kohustuse.

eelmiste lülide tehingute seaduslikkust.

- Keskkonnaministri määrusest tulenevad metsamaterjali valdamise seaduslikkuse tõendamise reeglid ning metsamaterjali veoselehele ja metsateatisele esitatavad nõuded. Metsamaterjali/raieõiguse ostja ja müüja peavad MS § 38 lg 1 kohaselt esitama maksuhaldurile keskkonnaministri kehtestatud vormi kohase teatise.
- Metsamaterjali omandaja on kohustatud kontrollima, kas müüjal on nõuetekohased dokumendid, mis tõendaksid, et ta omandas müüdava metsamaterjali või raieõiguse seaduslikult.
- Ei tohi aktsepteerida puudulikke või vastuolulisi dokumente, mis valduse seaduslikkust ei tõenda.
- Kui ostja lebib puudulikult täidetud dokumentidega või ei nõua dokumente, siis ei ole ta üles näidanud tavapärast nõutavat hoolsust ja peab leppima sellega, et tal puudub võimalus tehingult sisendkäibemaksu maha arvata.
- Ehitussektoris eeldakse nagu ka metsandussektoris laiendatud hoolsuskohustuse täitmist, tehingu teise poole (sh alltöövõtjate) tuvastamist ja sellekohaste andmete säilitamist ning ehitustööde päeviku nõuetekohast täitmist.

Kokkuvõetult võib öelda, et MKS-st ja teistest maksuseadustest tuleneb laiendatud hoolsuskohustuse täitmise nõue. Erihoolsuskohustus võib tuleneda muudest õigusaktidest, mis reguleerivad erinevate valdkondade tegevust.

3. JUHATUSE LIIKME VASTUTUSE ERISUSED HOOLSUSKOHUSTUSE RIKKUMISEL MAKSUÕIGUSES

3.1. Juhatuse liikme maksuõigusliku vastutuse alused

Juhatuse liikme eraldiseisva vastutuse liigina võib tuua maksuõigusliku vastutuse. See vastutuse liik on eraldi üldisest kahju hüvitamises seisnevast vastutusest, mille korral ei eristata vastutuse kohaldamisel teatud juhtudel maksuõiguses äriühingut ja tema esindajat. Sellest lähtuvalt tekib küsimus, milliste eelduste täitmisel vastutab juhatuse liige isiklikult maksuhalduri ees ning milliste tingimuste täitmisel on võimalik vastutusest vabaneda.

Selleks, et analüüsida vastutuse kohaldamisega kaasnevaid aspekte, tuleb analüüsida vastutuse kohaldamise aluseid.

Lähtudes OÜ ja AS definitsioonidest (ÄS § 135 ja ÄS § 221), vastutavad nimetatud äriühingud oma kohustuste täitmise eest kogu oma varaga ning äriühingu seadusliku esindaja vastutus saab kõne alla tulla vaid erandlikel juhtudel. Äriühingu piiratud vastutuse kontseptsioonist lähtutakse ka Saksamaal.¹⁹⁰

Seadusliku esindaja vastutuse puhul peetakse silmas olukordi, kus äriühing ise ei ole suuteline oma kohustusi täitma. Kui juhatuse liige, äriühingu seadusliku esindajana kuritarvitab oma pädevust, tekitades oma süülise käitumisega kahju nii riigile kui ka äriühingule, siis peab ta kandma isiklikku vastutust. Seega juhatuse liikme isiklik vastutus on kehtestatud põhjusel, et äriühing on sageli esindajast sõltuv ning ei ole suuteline oma kohustusi iseseisvalt täitma.¹⁹¹

Juhatuse liikme kohustuste rikkumisel saab võlausaldaja nõuda kahju hüvitamist äriühingule tsiviilkohtus ning alles seejärel tasutakse äriühingu poolt võlg võlausaldajale. Siinkohal aga ei asu maksuhaldur samasse olukorda teiste võlausaldajatega võla sissenõudmisel äriühingult, vaid nõuab MKS § 96 lg1 alusel vastutusotsusega maksuvõla sisse juhatuse liikmelt.

¹⁹⁰ Saksa osaühingute seadus: Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung § 13. Arvutivõrgus: <http://www.gesetze-im-internet.de/gmbhg/>. Saksa aktsiaseltsiseadus: Aktiengesetz § 1. Arvutivõrgus: <http://www.gesetze-im-internet.de/aktg/index.html>.

¹⁹¹ Lehis, lk 129.

Seega maksuhalduril on vastutusotsuse näol kasutada omalaadne haldusõiguslik instituut, mille abil on võimalik esitada nõudeid otse äriühingu juhatuse liikmete vastu.¹⁹² Seadusandja on maksuhaldurile loonud eelisseisundi, kuna üldjuhul vastutab juhatuse liige ainult äriühingu ees, mis omakorda kannab kohustused võlausaldajate esitatud nõuete alusel. Taolist riigi kui võlausaldaja eelistatud positsiooni tunnustatakse näiteks Hollandi õiguses¹⁹³ ja Saksamaa õiguses¹⁹⁴, kuid mõningate erisustega.

Saksamaa kõrgema kohtu lahendist tuleneb¹⁹⁵, et maksuvõlausaldaja ei saa nõuda, et teda koheldakse paremini kui teisi võlgnikke ning siinkohal lähtutakse võlausaldajate proportsionaalse rahuldamise põhimõttest. Kui juhatuse liige kulutab maksuvõla tasumisele selle osa vabadest vahenditest, mis vastab maksunõude osale äriühingu koguvõlast (vastutuse kvoot), on ta täitnud oma kohustused. Kuid siinkohal kehtib erand töötasumaksu osas. Kuna palgalt makstav töötasumaks on osa töötasust, siis Saksamaa kõrgema kohtu seisukoha kohaselt¹⁹⁶ on tegemist võõra rahaga, mida äriühing kogub vaid usaldusisikuna ning ei tohiks seda raha enda jaoks kasutada. Kui äriühingul puuduvad vahendid töötasumaksu jaoks, peab ta palkasid vastavalt vähendama. Seega on praktiliselt alati tegemist juhatuse liikme kohustuse rikkumisega, kui töötasumaks on jäetud maksmata. Samuti ei tohi arvestada teiste maksuliikide täidetud kvoote töötasumaksu jaoks. Käesoleva töö autor on arvamisel, et ka Eestis tuleks rakendada võlausaldajate proportsionaalse rahuldamise põhimõtet ja töötasuga seotud maksude maksmise eelisjärjekorda, mis laekuvad riigile. Antud põhimõtted aitaksid luua selgust võlausaldajate nõuete rahuldamisel. Kui juhatuse liige on täitnud neid nõuded on ta järginud hoolsuskohustust maksuõiguses.

Alused juhatuse liikme maksuvõla nõudmiseks vastutusotsusega annab MKS § 40 lg 1, mille järgi saab juhatuse liikmelt maksuvõlga nõuda, kui ta on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustust tagada äriühingu maksuseadustest tulenevate kohustuste tähtaegne ning täielik täitmine.¹⁹⁷ Juhatuse peab korraldama oma tööd nii, et oleks tasutud maksud ja täidetud mitterahalised kohustused, mis MKS § 8 lg 1 alusel on äriühingu seadusliku esindaja kohustus. Vastutusotsus on maksuotsuse eriliik, mis tehakse maksuvõla

¹⁹² T. Grauberg. Juriidilise isiku juhatuse liikme vastutus maksuvõla eest. Maksumaksja nr 11 (109), november 2006, lk 34.

¹⁹³ A. de Savornin Lohman. Duties and liability of Directors and Shareholders under Netherlands law. Piercing the Corporate Veil. London: Kluwer Law International, 1996, lk 64.

¹⁹⁴ P. Schlechtriem. Schadenersatzhaftung der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften.- Die Haftung der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften. Verhandlungen der Fachgruppe für vergleichendes Handels- und Wirtschaftsrecht anlässlich der Tagung der Gesellschaft für Rechtsvergleichung in Würzburg vom 13.-16.09.1989. Baden-Baden: Nomos, 1991, lk 37.

¹⁹⁵ Bundesfinanzhof (edaspidi BFH, Saksamaa kõrgem maksukohus) v. 8. Juli 1982 – V R 7/76, BStBl. II 1983, 249.

¹⁹⁶ BFH v. 26. Juli 1988 – VII R 83/87, BStBl. II 1988, 859.

¹⁹⁷ Vt lähemalt käesoleva töö punkti 3.2.1. Kohustuse rikkumine ja juhatuse liikme süü tuvastamine; K. Lillemets. Maksuvõlgade sundtäitmine. Sisekaitseakadeemia, 2006, lk 60.

sissenõudmiseks kolmandalt isikult, kes seaduse alusel vastutab äriühingu maksukohustuste täitmise eest. Seetõttu on kohaldatavad haldusmenetluse reeglid juhatuse liikme suhtes võla sissenõudmise korraldamiseks.¹⁹⁸ MKS-s sisalduv vastutusotsus on sarnane Saksamaal¹⁹⁹, kuid erineb teiste riikide praktikast, kuna seal nõutakse maksuvõlg sisse vastutuse üldalustel ja maksuseadustes ei ole eraldi vastutuse alust nimetatud.

Juhatuse liikme vastutus MKS ja ÄS alusel on põhimõtteliselt erinev. Riigikohus on selgitanud²⁰⁰, et ÄS § 187 lg 2 järgi on juhatuse liikme vastutuse eelduseks oma kohustuste rikkumisega kahju tekitamine äriühingule, mille kohaldamisel hüvitatakse kahju osaühingule.²⁰¹ Vastutusotsuse puhul on tegemist maksuvõla sissenõudmisega kolmandalt isikult, juhatuse liikmelt, seejuures on vastutuse eelduseks juhatuse liikme poolt süüliselt tahtluse või raske hooletuse vormis oma kohustuste täitmata jätmine, mille tõttu on tekkinud maksuvõlg. Riigikohus on selles lahendis võtnud seisukoha, et maksuõiguslik vastutus saab tuleneda üksnes MKS-st, mitte ÄS-st või TsÜS-st, kuna maksuõigus on iseseisev õigusharu ja tal on oma reguleerimisala, mis erineb tsiviilõiguse reguleerimisalast. Riigikohus on ka leidnud, et riik ei saa oma olemuselt maksunõuet esitada hagimenetluses.²⁰²

Käesoleva töö autor on arvamisel, et juhatuse liikme isiklikku vastutust äriühingu võlausaldajast riigi ees tuleb käsitleda erandliku, MKS-s sätestatud juhtudel kohaldamisele kuuluva vastutusena, kuna MKS § 96 lg 5 alusel võib teha vastutusotsuse alles pärast seda, kui maksuhaldur on alustanud sissenõudmist äriühingult, kuid ei ole õnnestunud võlga sisse nõuda või äriühingule on välja kuulutatud pankrot. Seega maksuhaldur peab esmalt saama võlanõude rahuldatud äriühingu arvelt ning alles siis saab tõstatada juhatuse liikme vastutus MKS § 40 alusel.

¹⁹⁸ L. Lehis, M. Huberg, I. Raudjärv. Kommenteeritud maksuseadused 2005. Tartu 2005, lk 18.

¹⁹⁹ Abgabenordnung § 69. Arvutivõrgus: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__69.html

²⁰⁰ RKKKo nr 3-3-1-53-05.

²⁰¹ Analoogia korras rakendatav ka aktsiaseltsile.

²⁰² RKTko nr 3-2-1-25-06 p 11; RKKKo nr 3-1-1-57-11 p 17.2: "See, et tsiviilhagis ei ole võimalik esitada maksunõuet sh vastutusnõuet, ei tähenda aga seda, et tsiviilhagis ei saaks riik nõuda hüvitist sellise kahju eest, mis seisneb (kolmanda isiku vastu suunatud) riigi maksunõude reaalkahju vähenemises või maksunõudelt teenimata finantsstulust. Sellisel juhul ei nõuta süüdistatavalt võõra maksuvõla tasumist, vaid hüvitist selle eest, et tema õigusvastase teo (nt deklareerimiskohustuse rikkumise) tõttu on riigi maksunõude väärtus langenud. Selline nõue ei ole käsitatav maksunõudena, vaid deliktiõigusliku kahju hüvitamise nõudena, mille materiaalsooalõiguslik alus tuleneb tsiviilõigusest."

3.2. Juhatuse liikmelt maksuvõla sissenõudmise eeldused

Eelpool käsitletust tulenevalt tähendab juhatuse liikme isiklik vastutus äriühingu maksuvõla eest maksuhalduri poolt tehtud maksuotsust MKS alusel. Juhatuse liige ei vastuta iseenesest isiklikult äriühingu maksuvõla eest, nii nagu ei vastuta juhatuse liige igasuguse võla eest, mis äriühingul võivad olla võlausaldaja ees. Maksukohustused on äriühingul ja juhatuse liiget ei saa käsitleda nende täitmise garantiina. Siin tekib küsimus, millised peavad olema juhatuse liikmelt maksuvõla sissenõudmise eeldused.

Äriühingu juhatuse liikme vastutuse eeldused MKS § 96 lg 1, § 40 lg 1 ja § 8 lg 1 põhjal on järgmised²⁰³:

- juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustusi;
- rikutud on kohustust tagada MKS-st ja maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegne ja täielik täitmine;
- kohustuse rikkumise tõttu on tekkinud maksuvõlg.

Siinkohal on oluline märkida, et iga hooletu toiminguga ei saa kaasneda koheselt vastutusotsust juhatuse liikme vastu, vaid vastutusotsuse esitamine eeldab ülaltoodud eelduste täitmist, sh põhjusliku seose olemasolu juhatuse liikme kohustuse rikkumise ja tekkinud maksuvõla vahel. Seega juhatuse liikme isikliku vastutuse kohaldamiseks peavad esinema konkreetsed alused, mis võtavad arvesse konkreetse kaasuse asjaolusid, sealhulgas juhatuse liikme tegevust või tegevusetust ning juhatuse liikme käitumise seost maksuvõla tekkesse.

3.2.1. Kohustuste rikkumine ja juhatuse liikme süü tuvastamine

Juhatuse liikme vastutusele võtmise juures on eelkõige tähtis temale omistatava kohustuse rikkumise tuvastamine. Vastutuse võimaliku kohaldamise hindamisel kaalutakse iga juhatuse liikme tegevust ja hinnatakse, kas ta on oma kohustusi täitnud või mitte. Juhatuse liige vastutab üksnes oma kohustuste täitmata jätmisest, ta ei saa vastutada teiste juhatuse liikmete eest.

Äriühingu maksuvõlg ei teki aga alati juhatuse liikme kohustuste süülise rikkumise tulemusena, seetõttu on oluline tuvastada, kas ja milliseid kohustusi juhatuse liige on rikkunud ja millest on tulenenud maksuvõlg. Juhatuse liikme tegutsemine äriühingu

²⁰³ RKHKo nr 3-3-1-53-05; RKHKo nr 3-3-1-41-05.

esindajana ei tõenda automaatselt juhatuse liikme süülist käitumist. Vastutus saab järgneda üksnes süü olemasolul.

Saksamaa õiguses on maksuvastutuse keskmes süü kõrval kohustuste rikkumine. Seetõttu soovitatakse vastutuse temaatika mõistmiseks eelnevalt selgeks teha, et kohustuste rikkumise näol, mis põhineb Maksukorralduse seaduse (*Abgabenordnung*, edaspidi AO) §-st 69, on tegemist juhatuse liikme enda avalik-õiguslike kohustuste rikkumisega.²⁰⁴ Iga maksukohustuse rikkumine võib käivitada vastutusotsuse tegemise, kui see on vaid muutunud maksuvõlausaldaja seisukohalt põhjendatuks.²⁰⁵

Töö autor peab oluliseks Saksamaa kohtulahendite analüüsi põhjal välja tuua asjaolud, mis ei vabanda juhatuse liikme maksuõigusest tulenevate kohustuste rikkumist:

- ta ei maksa makse, vaid tasub teiste võlausaldajate nõudeid, kuna pank on talle suuliselt laenu lubanud;²⁰⁶
- osanikud/aktsionärid dikteerivad tema tegevust;²⁰⁷
- globaalne majanduslangus ei võimalda tal makse maksta;²⁰⁸
- teised juhatuse liikmed otsustavad tema eest;²⁰⁹
- ta on vaid variisik ja ei saa ei äriühingut juhtida, ega oma juurdepääsu dokumentidele;²¹⁰
- pank dikteerib ette, milliseid nõudeid tuleb täita;²¹¹
- ta ei tundnud proportsionaalse maksmise põhimõtet;²¹²
- tal oli käsil sisseelamisperiood ja ta ei omandanud veel ärist ülevaadet.²¹³

Juhatusel on võimalik isiklikult vastutusele võtta äriühingu maksuvõla eest eeldusel, et ta rikkus oma kohustusi tahtlikult või raskest hooletusest. Siinkohal tekib küsimus, kuidas neid mõisteid sisustatakse maksuõiguses.

²⁰⁴ Abgabenordnung § 69. Arvutivõrgus: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_69.html

²⁰⁵ Wirth, lk 38.

²⁰⁶ BFH v. 17. Juli 1984 – VIII S 9/84, BFH/NV 86, 583.

²⁰⁷ BFH v. 25. April 1989 – VII S 15/89, BFH/NV 1989, 757.

²⁰⁸ BFH v. 13. Juli 1994 – I R 112/91, GmbHR 1995, 236.

²⁰⁹ BFH v. 17. Januar 1989 – VII B 96-97/88, BFH/NV 1989, 424.

²¹⁰ *Samas*.

²¹¹ BFH v. 24. November 1987 – VII R 82/84, BFH/NV 1988, 206.

²¹² BFH v. 16. März 1993 – VII R 57/92, BFH/NV 1993, 707; vt ka käesoleva töö punkti 3.1. Juhatusel liikme maksuõigusliku vastutuse alused.

²¹³ BFH v. 9. Februar 1988 – VII B 169/87, BFH/NV 1988, 649.

Mõisteid raske hooletus ja tahtlus maksuseadused ei defineeri. L. Lehis arvates on siinkohal tegemist tsiviilõigusliku süü mõistega, mille definitsioon tuleb VÕS §-st 104.²¹⁴

Seadus ei defineeri ka süü mõistet, kuid õigusteadlaste arvates võib selle lahti mõtestada kui isiku seaduse alusel eeldatavast hõlbivat käitumist, mis väljendub tahtluses või hooletuses ja mis võib olla vastutuse aluseks kohustuse rikkumise eest.²¹⁵

Hooletuse tuvastamisel piisab tuvastamisest, et isik ei ole järginud käibes nõutavat hoolsust, st juhatuse liige jättis tähele panemata midagi sellist, mis antud juhul igale juhatuse liikmele pidi mõistetav olema.²¹⁶ Siinkohal on oluline tähelepanu pöörata sellele, et mitte hooletus ei ole aluseks juhatuse liikme vastutusele võtmiseks maksuõiguses, vaid raske hooletus.

Hooletuse kui süü vormi eriliik on raske hooletus. Raskeks hooletuseks peetakse õiguspõhises sellist käitumist, mis täidab nn “topeltvormeli”, st et nõutavat hoolsust on rikutud ebatavaliselt suurel määral.²¹⁷ VÕS § 104 lg 4 sätestab, et raske hooletus on käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmine. Võib tekkida küsimus, mida tähendab olulisel määral mittejärgimine. Tegemist on eelkõige hinnangulise küsimusega, mis oleneb vastavatest tegevusala standarditest. Käesoleva töö autori arvates tuleb raske hooletuse käsitlemisel võtta seisukoht mitte ainult kohustuse rikkumise objektiivse raskuse suhtes, vaid ka subjektiivse (isikliku) külje suhtes. Hinnata tuleks juhatuse liikme kui kohustuse rikkuja intellektuaalseid ja füüsilisi võimeid, teadmisi jms.

Tahtlus on süü vorm ja õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel (MKS § 104). Teadlikkus õigusvastasusest on tsiviilõiguses tahtliku kohustuse rikkumise eelduseks. Käesoleva töö autori arvates on eeltoodu põhjal see rakendatav ka maksuõiguses. Tahtlust hinnatakse nagu rasket hooletustki subjektiivselt, st konkreetse juhtorgani liikme isikust lähtudes.²¹⁸ Isiku süü hindamisel arvestatakse muuhulgas tema vanust, haridust, teadmisi, võimeid ja muid isiklikke omadusi.²¹⁹

²¹⁴ Lehis, lk 129.

²¹⁵ Varul I, lk 332.

²¹⁶ Samas, lk 332.

²¹⁷ J. Lahe. Süü deliktiõiguses. Doktoritöö. Tartu 2005, lk 111.

²¹⁸ Varul I, lk 332.

²¹⁹ Kull jt I, lk 201.

Riigikohus on märkinud oma lahendites²²⁰, et vastutuse kohaldamise aluse näitamiseks tuleb maksuhalduril muuhulgas tuvastada, et juhatuse liige on oma kohustusi rikkunud süüliselt ja ära tuleb tuua ka juhatuse liikme süü vorm. Vastutuse kohaldamise aluse näitamine tähendab, et vastutusotsuses tuleb motiveerida, miks maksuhaldur asus seisukohale, et juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustusi. Juhatuse liikme süü on individuaalne, st iga juhatuse liikme süü tuleb tuvastada eraldi. On võimalik, et mõni juhatuse liige erinevalt teistest pole süüdi või juhatuse liikmete süü vorm on erinev. Eriti suur koormus on raske hooletuse tuvastamisel ja motiveerimisel.

Järgnevalt vaatleb autor, kuidas sisustatakse hooletuse mõistet välismaal. Kui juhatuse liige ei täida kohustusi vajaliku ametialase hoolsusega ja kompetentsusega, siis *Common Law* maades käsitletakse seda hooletusena. Juhatuse liige on hooletu, kui ta ei tee seda, mida tavaline, mõistlik ja hoolas juhatuse liige samas olukorras enesestmõistetavalt teeks, või ta teeb midagi, mida hoolas juhatuse liige samas situatsioonis ei teeks.²²¹

Ajalooliselt loeti Saksamaal hooletuseks seda, kui ei tegutsetud *pater familias'ena* ehk korraliku peremehe hoolega.²²² Hiljem asendas selle mõiste “üldine hoolsus”. Oluline samm edasi sai tehtud siis, kui kõne alla tuli “käibes nõutav hoolsus”, mis andis käsitletavale mõistele sotsiaalse tähenduse ja sisu. Seega defineeritakse hooletust ka Saksamaal kui käibes nõutava hoolsuse järgimata jätmist.²²³

Ka Rootsi maksuõiguses võetakse vastutuse kohaldamisel arvesse reaalne olukord ja isiku tegelik tahe vältida maksukohustusi, mis tuvastatakse kogutud tõendite pinnalt. Eelkõige võetakse arvesse maksukohustuse rikkumise faktilised asjaolud ja seejärel tuvastatakse juhatuse liikme süü, kui on alust kohustuse rikkumise iseloomust ja ulatust arvestades arvata, et maksukohustust rikuti tahtlikult või raskest hooletusest.²²⁴

Süü tuvastamiseks peab lähtuma igast üksikjuhtumist ja vastutavast juhatuse liikmest. Arvesse tuleb võtta eelkõige maksukohustuse rikkumise faktilisi asjaolusid ja seejärel tuvastatakse juhatuse liikme süü, kui on alust kohustuste rikkumise iseloomu ja ulatust

²²⁰ RKHKo nr 3-3-1-41-05; RKHKo nr 3-3-1-53-05; RKHKo nr 3-3-1-75-09.

²²¹ D. M. Guy, C. W. Alderman, A. J. Winters. Auditing. Second Edition. Harcourt Brace Jovanovich College Publishers. 1990, lk. 7.

²²² K. Moberg. Auditors' Liability for Damages, Scandinavian Studies in Law, Vol. 45, Company Law. Published under the auspices of The Stockholm University Law Faculty 2003, lk. 221.

²²³ Lahe, lk 109.

²²⁴ P. Wahlgren. Tax Law. Scandinavian Studies Law. Volume 4.4. Stockholm 2003, lk 28.

arvestades arvata, et maksukohustust rikuti tahtlikult või raskest hooletusest. Käesoleva töö autori arvates tuleks selle hindamiseks, kas juhatuse liige on tegutsenud maksuõiguses tahtlikult või hooletult, vaadata kas juhatuse liige on tegutsenud kooskõlas üldiselt aktsepteeritud hoolsusstandarditega, kooskõlas tavapäraste toimimisreeglitega, millised on omased just sellele tegevusvaldkonnale.

3.2.2. Vastutusotsusele esitatavad nõuded

Maksuvõla sissenõudmiseks kolmandalt isikult, kes seaduse alusel vastutab maksumaksja või maksu kinnipidaja kohustuste täitmise eest, teeb maksuhaldur vastutusotsuse (MKS § 96 lg 1). Vastutusnõude esitamine toimub vastutusotsuse väljaandmise teel. Vastutusotsuse sisuks ei ole mitte maksusumma määramine, vaid varem fikseeritud maksuvõla sissenõudmine uuel kohustatud isikult, st juhatuse liikmelt. Siinkohal tekib küsimus, millised on vastutusotsusele esitatavad nõuded ning kellel ja kuidas tuleb asjaolusid tõendada.

MKS § 96 lg 3 järgi tuleb vastutusotsuses näidata vastutuse kohaldamise alus, maksusumma arvutamise meetodika ja määrata maksusumma ning kõrvalkohustuse täitmise tähtaeg.

MKS § 8 lg 1 teise lause kohaselt rahalised kohustused täidetakse esindatava vara arvel, siis tuleb vastutusotsuses ka tuvastada, et äriühingul olid maksude tasumiseks vahendid, kuid juhatuse liige jättis tahtlikult sellegipoolest maksud tasumata. Antud seisukoht on tuletatav Riigikohtu otsusest²²⁵.

Juhatusel on kohustus korraldada õiguspäraselt äriühingu kohustuste täitmist. Juhatusel ei vastuta maksukohustuste mittetäitmise eest, kui ta on täitnud oma kohustusi nõutava hoolsusega, aga äriühingul on tekkinud muudest asjaoludest tulenevalt tekkinud maksuvõlg. Käesoleva töö autori arvates võib selliseks asjaoluks näiteks olla äririskide realiseerimise tõttu äriühingule tekkinud kahju ja seeläbi likviidsuskriis või maksejõuetus, sh suutmatus maksuvõlga tasuda.

Riigikohus on oma lahendis²²⁶ rõhutanud, et ekslik on maksuhalduri seisukoht, et sisuliselt motiveerimata vastutusotsuse puhul peaksid juhatuse liikmed tõendama, et nad ei ole süüdi. Seega lasub vastutusotsuse andmisel tõendamiskoormus maksuhalduril ning tuleb silmas

²²⁵ RKKKo nr 3-1-1-60-07.

²²⁶ RKHKo nr 3-3-1-41-05; RKHKo nr 3-3-1-53-05; RKHKo nr 3-3-1-75-09.

pidada, et kuna juhatuse liikmed võivad täita erinevaid juhtimisfunktsioone, saab iga konkreetne juhatuse liige vastutada vaid tema vastutusala puudutava kohustuse täitmata jätmise eest. Maksuhaldur peab põhjendama iga juhatuse liikme süüd ja selle suurust eraldi. Kui maksuhaldur ei ole vastutusotsuses konkreetse juhatuse liikme süüd põhjendanud, ei pea juhatuse liige ise hakkama oma süütust tõendama. Seega ei piirdu maksumenetluses tõendamiskoormus ainult maksukohustuslasega, vaid see lasub eelkõige maksuhalduril, sest maksuhalduri seisukohtade õigsust ei saa alati eeldada seni, kuni maksukohustuslane ei ole tõendanud vastupidist.²²⁷ Uurimis põhimõttest tulenevalt on maksuhalduril kohustus omal algatusel koguda tõendeid, mis kinnitaksid juhatuse liikme süüd. Kui otsustamisel tähtsust omav küsimus on veel lahtine, peab haldusorgan kas hankima tõendid ise või juhtima menetlusosaliste tähelepanu sellele, millised tõendid tuleb veel esitada.²²⁸

Autor peab oluliseks rõhutada, et vastutusotsust ei tehta, kui maksuvõlga ei ole tekkinud, maksuvõla sissenõudmine on aegunud või maksuvõlg on kustutatud.

MKS § 40 lg 1 alusel tekkiv juhatuse liikme solidaarne vastutus äriühingu maksuvõla eest on olemuselt aktsessoorne ning lõpeb koos äriühingu õigusvõime lõppemisega.²²⁹ Seega vastutusotsust ei saa teha peale äriühingu õigusvõime lõppemist. Samas kui vastutusotsus on tehtud enne äriühingu registrist kustutamist, jääb vastutusotsus kehtima. Üldjuhul ei ole võimalik äriühingu äriregistrist kustutamine ilma maksuhalduri nõusolekuta, seega ei saa vastutusotsuse võimalikust esitamisest vabaneda äriühingu likvideerimisega.

Riigikohus on oma otsuses²³⁰ jaganud suuniseid maksuhaldurile. Kui maksuhaldur soovib rakendada MKS § 40 lõikest 1 tulenevat kolmanda isiku vastutust, siis peab ta tegema vastutusotsuse enne selle juriidilise isiku õigusvõime lõppemist, mille maksuvõla suhtes soovitakse vastutusotsust teha. Kui vastutusotsus on tehtud enne äriühingu registrist kustutamist ja maksukohustuse lõppemist, siis jääb nõue vastutusotsuses adressaadi suhtes kehtima, kuna maksuhalduril on piisavalt võimalusi välja selgitada äriühingu maksuvõla eest vastutavad isikud ja teha neile vastutusotsus enne äriühingu registrist kustutamist, kuivõrd äriühingu livideerimist reguleerivad eraõiguse sätted välistavad üldjuhul äriühingu registrist kustutamise maksuhalduri teadmata.

²²⁷ M. Kähri. Tõendamiskoormus maksumenetluses. -Juridica nr 1, 2004, lk 56.

²²⁸ I. Pilving. Riigikohtu 2001. aasta praktika haldusmenetluse valdkonnas.- Juridica nr 2, 2002, lk 111-112.

²²⁹ RKHKo nr 3-3-1-75-09.

²³⁰ Samas, p 11.

Järgnevalt on kokkuvõetult ära toodud olulisemad vastutusotsusele esitatavad nõuded:

- vastutusotsuse sisuks on maksuvõla sissenõudmine uuel kohustatult isikult, juhatuse liikmelt;
- vastutusotsuse tegemine eeldab juhatuse liikme süülist käitumist ning põhjaliku seose olemasolu juhatuse liikme kohustuste rikkumise ja maksuvõla tekkimise vahel;
- juhatuse liige vastutab üksnes oma kohustuste rikkumise eest;
- vastutusotsust ei tehta kui maksuvõlga ei ole tekkinud, maksuvõla sissenõudmine on aegunud või maksuvõlg on kustutatud;
- kui vastutusotsus on tehtud enne äriühingu registrist kustutamist jääb vastutusotsus kehtima;
- üldjuhul ei ole võimalik äriühingut registrist kustutada ilma maksuhalduri nõusolekuta.

Iga hooletu toiminguga ei saa kaasneda vastutusotsust juhatuse liikme vastu. Käesoleva töö autor on arvamisel, et maksuhaldur ei saa tugineda üksnes juhatuse liikme üldise hoolsuskohustuse rikkumisele vastutusotsuses, vaid juhatuse liikme vastutuse tekkimiseks maksuõiguses peab ta olema rikkunud tahtlikult või raskest hooletusest oma MKS-st ja maksuseadustest tulenevaid kohustusi ning maksusumma õigeaegse tasumata jätmise ja juhatuse liikme käitumise vahel peab olema põhjuslik seos. Vastutusotsuse tegemiseks peab maksuhaldur koguma omal algatusel tõendeid, mis kinnitaksid juhatuse liikme süüd, sest eelkõige temal lasub tõendamiskoormus. Vastutusotsuses tuleb ka tuvastada, et äriühingul olid maksude tasumiseks vahendid, kuid juhatuse liige jättis tahtlikult või raskest hooletusest maksud maksmata. Kui juhatuse liige on täitnud oma kohtusi nõutava tavapärase hoolsusega maksuõiguses, siis ta ei vastuta maksukohustuste mittetäitmise eest, kui äriühingul on muudest asjaoludest tekkinud maksuvõlg.

3.3. Korraliku ettevõtja hoolsus vastutust välistava asjaoluna maksuõiguses

Eelnevalt käsitletu põhjal näeb ÄS juhatuse liikme hoolsusstandardina ette korraliku ettevõtja hoolsuse, mille kohaselt on korraliku ettevõtja hoolsusstandardi järgimine ka juhatuse liikme jaoks praktiliselt ainus võimalus tsiviilvastutusest vabaneda. Oluline on, et juhatuse liige peab tõendama, et ta on tegutsenud korraliku ettevõtja hoolsusega just nendes tehingutes, millest tulenenud kahju hüvitamist temalt nõutakse. Siinkohal tekib küsimus, kuidas on juhatuse liikmel võimalik isiklikust vastutusest vabaneda maksuõiguses?

Käesoleva töö autor on arvamisel, et juhatuse liikme vastutusele võtmise juures on tähtis temale omistatava kohustuse rikkumise tuvastamine. MKS teeb võimalikuks juhatuse liikme vastutuse maksuvõla eest, kui juhatuse liige rikkus tahtlikult või raskest hooletusest oma kohustusi, mille tõttu tekkis maksuvõlg. Sealjuures peab olema täidetud tingimus, et on rikutud kohustust tagada MKS-st ja teistest maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegne täielik täitmine. Seega korraliku ettevõtja hoolsuse kohane käitumine välistaks juhatuse liikme isikliku maksuõigusliku vastutuse, kuna vastutuse eelduseks on juhatuse liikme poolt süüliselt tahtluse või raske hooletuse vormis oma kohustuste täitmata jätmine, mille tõttu on tekkinud maksuvõlg.

T. Graubergi arvates²³¹ võiks MKS-s ja maksuseadustes olla sätestatud ka asjaolud, mida juhatuse liige peaks üldist kaasaaitamiskohustust silmas pidades vastutusest vabanemiseks tõendada. Need oleksid asjaolud, mis välistaksid juhatuse liikme süü maksuvõla eest. Käesoleva töö autor ühineb antud seisukohaga õigusselguse huvides.

MKS-st ja maksuseadustest tulenevate kohustuste täitmine korraliku ettevõtja hoolsusega täitmine praktikas eeldab käesoleva töö autori arvates aktiivset osavõttu äriühingu juhtimisest sh riskijuhtimise ja sisekontrolli läbiviimist, informeeritult tegutsemist äriühingu parimates huvides, vajadusel nõustajatega konsulteerimist ja meetmete rakendamist makseraskuste lahendamiseks. Pea sama oluline kui hoolsuskohustusele vastav käitumine on selle tõendamine koosolekute protokollide, ekspertarvamuste, finantsaruannete, kirjavahetuse näol. Et juhatuse liige saaks väita ja hiljem ka kaasaaitamiskohustuse täitmist tõendada, et tema tegevus oli kooskõlas korraliku ettevõtja hoolsusega, oleks eelnevalt vaja määratleda korraliku ettevõtja hoolsust MKS-st ja teistest maksuseadustest tulenevalt praktikas, läbi individuaalsete käitumisreeglite ja kohustuste, mida juhatuse liige peaks järgima²³²:

- tundma maksuseadusi ja olema kursis seaduste muudatustega;
- omandama äriühingu juhtimiseks vajalikud teadmised (kui ta jätab selle tegemata ükskõik missugusel põhjusel, siis tegutseb ta raskelt hooletult);
- kindlustama, et äriühingul oleks korralik raamatupidamis- ja maksuarvestus ning efektiivne riskijuhtimise- ja sisekontrolli süsteem;
- kindlustama maksude õigeaegse deklareerimise;
- tagama õigeaegse maksude tasumise;

²³¹ Grauberg, lk 37.

²³² Koostatud autori praktiliste kogemuste, Saksamaa seadusandluse ja kohtulahendite ning käsiraamatu põhjal: K. Oone. Hea valitsemine: käsiraamat tänastele ja tulevastele vabaaühenduse valitsejatele. Eesti Mittetulundusühingute ja Sihtasutuste Liit. 2007, lk 34.

- spetsiifilist kvalifikatsiooni nõudvate maksualaste küsimuste lahendamiseks kaasama nõustajaid, eksperte ja spetsialiste;
- infot kontrollima, tehes järelepärimisi, et välja selgitada informatsiooni usaldusväärsus;
- koguma tõendeid tehingute toimumise ja nende tingimuste kohta;
- tuvastama tehingu teise poole ning tema maksukohustuslaseks oleku;
- säilitama dokumente vastavalt seadustele;
- kontrollima, kas äripartner on täitnud registreerimiskohustuse;
- kontrollima tehingu tegemise õiguse olemasolu;
- olema kursis ja rakendama Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadusest tulenevaid nõudeid;
- kontrollima eri valdkondades nõutavat dokumentatsiooni olemasolu (nt ehitus- ja metsandussektoris);
- korraldama töökorralduse nii, et oleks välistatud kolmandate isikute poolt maksuseaduste rikkumise võimalus;
- vältima põhjendamatute maksuriskide võtmist;
- koostama lepingud selliselt, et ei tekiks maksusid, mida äriühing ei suuda maksta.

Käesoleva töö autor on veendumusel, et antud loetelu peaks kaasa aitama maksuõigusest tuleneva korraliku ettevõtja hoolsuse nõuete täitmisele praktikas ning vajadusel tõendama juhatuse liikme hoolsuskohustuse nõuetekohast täitmist. Autor leiab, et juhatuse liige peab omama vajalikke teadmisi ja olema teadlik oma kohustustest ja vastutusest. Kui juhatuse liige tunneb tegevuse käigus, et ta ei oma piisavat ärikogemust ja oskusi, et täita oma kohustusi, siis tal on alati õiguspäraselt võimalik tegevus äriühingu juhatuse liikmena lõpetada.

KOKKUVÕTE

Käesoleva magistritöö uurimise objektiks on piiratud vastutusega äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus ning vastutuse erisused maksukohustuste täitmisel. Eesti ja teiste riikide seadusandluse, hea tava ning kohtulahendite analüüsi põhjal on välja toodud juhatuse liikmete kohustuste täitmisega seotud hoolsuskohustuse ja vastutuse erisused maksuõiguses.

Juhtorgani liikmel on õigussuhe äriühinguga ning sellest tulenevad kohustused põhinevad seadusel ja lepingul, lisaks võivad tuleneda õiguse üldpõhimõtetest, äriühingu põhikirjast, sisemisest töökorraldusest, kõrgema juhtorgani otsustest ning kutse- ja tegevusalal kehtivatest äritavadest.

Juhtorgani liikme kohustused võib liigitada üldisteks, põhilisteks ja spetsiifilisteks kohustusteks, kuid juhtorgani liikme põhilised ja spetsiifilised kohustused ei moodusta eraldiseisvat kohustuste rühma, vaid on hõlmatud üldise hoolsus- ja lojaalsuskohustusega.

Juhtorgani liikme ja äriühingu vahelisest õigussuhtest juhtorgani liikmele tulenev keskne kohustus on üldine hoolsuskohustus. Tegemist on objektiivse käitumisstandardiga, millest juhtorgani liige peab oma tegevuses õigussuhtes äriühinguga lähtuma ning mille abil on võimalik hinnata juhtorgani liikme poolt kohustuste täitmist. Praktikas on problemaatiline juhtorgani liikme käitumise hindamine ning otsustamine, millistel juhtudel on äriühingu juhtorgani liige oma kohustusi täitnud vajaliku nõutava hoolsusega ning millistel juhtudel mitte.

Üldise hoolsuskohustuse täitmise hindamisel tuleb arvesse võtta kõiki konkreetse juriidilise isiku ja tema juhtorgani liikme vahelise õigussuhte sisu mõjutavaid asjaolusid, sealhulgas nimetatud õigussuhtes välja kujunenud tavasid. Juhtorgani liige ei saa põhjendada kohustuste mittetäitmist sellega, et need käivad talle üle jõu. Kui juhtorgani liige on teinud kõik endast oleneva, aga kui tema tegevus ei vasta siiski üldiselt tunnustatud kutseoskuste nõuetele, siis on ta ikkagi hoolsuskohustust rikkunud.

Maksuõiguslikult on juhatuse liikme kohustuste aluseks MKS § 8 lg 1, mille järgi äriühingu seaduslik esindaja on kohustatud tagama esindatava maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ning täieliku täitmise. Juhatuse liikme kohustus on hoolitseda esindatava varaga seotud maksualaste kohustuste täitmise eest. Äriühingu seaduslikuks esindajaks on juhatuse, kelle suhtes on kehtestatud maksukohustuste täitmise kohustus ning süülise rikkumise korral vastutus maksuvõla tasumata jätmise eest.

2006. aastast on juhtorgani liikme üldist hoolsuskohustust täpsustatud Äriseadustikus, mille kohaselt peavad juhtorganite liikmed oma kohustusi täitma korraliku ettevõtja hoolsusega. Kuna seadusandja on jätnud selle määratlemata õigusmõisteks, tuleb lähtuda mõiste sisustamisest seadusandja eesmärgist ja juhistest. Seadusandja juhiste kohaselt peab juhtorgani liige käituma vähemalt sama hoolikalt kui käituks temaga sarnases majandusvaldkonnas ja sarnasel ametikohal sarnastel asjaoludel tegutsev isik.

Korraliku ettevõtja hoolsuse mõiste sissetoomine ÄS-i kujutab endast käesoleva töö autori arvates Ärilise otsuse reegli formaalse aluse kehtestamist Eesti õiguses. Antud reegli puhul on tegemist täiendava kriteeriumiga juhtorgani liikme kohustuste rikkumise süülisuse hindamiseks. Reegel kaitseb juhtorgani liiget, kes teeb ärilise otsuse heas usus ning täidab temalt nõutavat hoolsuskohustust juhul, kui ta tegutseb otsustamisel heas usus, on asjaoludest informeeritud, vajalikul määral konsulteerinud ja võimalikke riske piisavalt analüüsinud ning mõistlikult usub, et otsus on parim lahendus, siis sõltumata resultaadist ta ei vastuta.

MKS-st ja maksuseadustest tulenevate kohustuste täitmine korraliku ettevõtja hoolsusega täitmine praktikas eeldab käesoleva töö autori arvates aktiivset osavõttu äriühingu juhtimisest sh riskijuhtimisest ja sisekontrolli läbiviimist, informeeritult tegutsemist äriühingu parimates huvides, vajadusel nõustajatega konsulteerimist ja meetmete rakendamist makseraskuste lahendamiseks.

Äriühingu juhatuse kohustuseks on läbi viia mõistlikus mahus riskijuhtimist, mis aitaks luua selgema arusaamise aktsepteeritavast riskitasemest. Tihti tekkivad maksuriskid just juhatuse liikmete otsuste tegematajätmise, puudulike otsuste või otsuste tegemisega viivitamise tõttu. Maksuriskide identifitseerimine, analüüs ja hindamine aitavad välja selgitada, millised maksuriskid võivad kaasneda tehingutega ning seeläbi on võimalik ennetada põhjendamatute riskide võtmist ja hoolsuskohustuse rikkumist maksuõiguses.

Juhatuse liikmele laieneb maksukohustuste täitmisel üldine hoolsuskohustus, mida täiendavad maksuseadustest tulenevad konkreetsed hoolsusnõuded, nagu tehingu teise poole ning tema maksukohustuslaseks oleku tuvastamine. Sõltuvalt asjaoludest võib juhatuse liikme hoolsuskohustuse piisav täitmine eeldada ka eriseadustes sätestatud vorminõuete järgimist. Maksuõigusest tulenevalt on juhatuse liikme oluline hoolsuskohustus kontrollida äripartneri tausta, esindusõigust ja teostada käibemaksukohustuslase kontrolli ametlikest andmebaasidest, samuti järgida kõrgendatud hoolsust, mille näeb ette Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus.

Töös on välja toodud maksuõigusest tulenevad erisused metsandus- ja ehitussektoris. Metsaseadusest tulenevalt on metsamaterjali omandaja kohustatud kontrollima kas müüjal on nõuetekohased dokumendid, mis tõendaksid et ta omandas müüdava metsamaterjali või raieõiguse seaduslikult. Ei tohiks aktsepteerida puudulikult täidetud või vastuolulisi dokumente, mis tehingute õigsust või valduse seaduslikkust ei tõenda. Ehitussektoris eeldakse nagu ka metsandussektoris laiendatud hoolsuskohustuse täitmist: tehingu teise poole tuvastamist ja sellekohaste andmete säilitamist ning ehitustööde päeviku nõuetekohast täitmist.

Käesoleva töö autor on arvamisel, et Eestis tuleks rakendada võlausaldajate proportsionaalse rahuldamise põhimõtet ja töötasuga seotud maksude maksmise eelisjärjekorda, mis laekuvad riigile. Antud põhimõtted aitaksid luua selgust võlausaldajate nõuete rahuldamisel. Kui juhatuse liige on täitnud neid nõudeid on ta järginud hoolsuskohustust maksuõiguses.

Iga hooletu toiminguga ei saa kaasneda vastutusotsust juhatuse liikme vastu. Käesoleva töö autor on arvamisel, et maksuhaldur ei saa tugineda üksnes juhatuse liikme üldise hoolsuskohustuse rikkumisele vastutusotsuses, vaid juhatuse liikme vastutuse tekkimiseks maksuõiguses peab ta olema rikkunud tahtlikult või raskest hooletusest oma MKS-st ja maksuseadustest tulenevaid kohustusi ning maksusumma õigeaegse tasumata jätmise ja juhatuse liikme käitumise vahel peab olema põhjuslik seos. Vastutusotsuse tegemiseks peab maksuhaldur koguma omal algatusel tõendeid, mis kinnitaksid juhatuse liikme süüd, sest eelkõige temal lasub tõendamiskoormus. Vastutusotsuses tuleb ka tuvastada, et äriühingul olid maksude tasumiseks vahendid, kuid juhatuse liige jättis tahtlikult või raskest hooletusest maksud maksmata. Kui juhatuse liige on täitnud oma kohtusi nõutava tavapärase hoolsusega maksuõiguses, siis ta ei vastuta maksukohustuste mittetäitmise eest, kui äriühingul on muudest asjaoludest tekkinud maksuvõlg.

Käesoleva töö autor peab vajalikuks välja tuua järgmised olulised seisukohad:

- Raamatupidamis- ja maksuarvestuse pidamine on äritegevuse lahutamatud ja olulised osad ning omavad tihedat seost. Kui juhatuse liige on korraldanud raamatupidamisarvestuse pidamise lohakalt, siis ei ole võimalik saada korrektseid maksuarvestuse tulemusi, millest tulenevalt on juhatuse liige rikkunud nii tsiviil- kui maksuõigusest tulenevaid kohustusi.
- Juhatuse liikme kohustuste täitmise hoolsuse määr ei tohiks sõltuda juhtorgani liikme isikust, vaid konkreetsest äriühingust, selle tegevusvaldkonnast, suurusest ja käibest.
- Juhtorgani liikmetega seonduva oodatava hoolsuse kindlakstegemine võiks maksuõiguses peaaegselt toimuda normatiivse meetodiga. See tähendab katset luua aktsepteeritud hoolsusnõuded, kuidas mõistlik juhatuse liige peaks etteantud situatsioonis käituma ning võrrelda seda sellega, kuidas konkreetset juhatusel juhatuse liige tegutses. Kui ta ei ole tegutsenud normiga vastavuses, siis on alust järeldada, et ta on tegutsenud hooletult.
- Juhatuse liikme isikliku vastutust äriühingu võlausaldajast riigi ees tuleb käsitleda erandliku, MKS-s sätestatud juhtudel kohaldamisele kuuluva vastutusena, kuna MKS § 96 lg 5 alusel võib teha vastutusotsuse alles pärast seda, kui maksuhaldur on alustanud sissenõudmist äriühingult, kuid ei ole õnnestunud võlga sisse nõuda või äriühingule on välja kuulutatud pankrot. Seega maksuhaldur peab esmalt saama võlanõude rahuldatud äriühingu arvelt ning alles siis saab tõstatada juhatuse liikme vastutus MKS § 40 alusel.

Käesoleva töö eesmärgiks oli kontrollida töö alguses püstitatud hüpoteese. Kas juhatuse liikme maksuõigusest tulenevad kohustused äriliste otsuste vastuvõtmisel ja tsiviilõiguslike tehingute tegemisel on hõlmatud juhatuse liikme üldise hoolsuskohustusega või mitte? Käesoleva töö käigus on autor jõudnud järeldusele, et maksuõigusest tulenevad kohustused võib liigitada juhatuse liikme spetsiifiliste kohustuste hulka. Need kohustused tulenevad MKS-st ja teistest maksuseadustest ning vaadeldavale tegevusvaldkonnale omastest normidest ja tavapäraest toimimisreeglitest. Osa kohustusi võib tuleneda ka maksuõigusest väljaspool asuvatest õigusaktidest. Kuna käesolevas töös kasutatud juhatuse liikme kohustuste liigituse alusel on spetsiifilised kohustused hõlmatud üldise hoolsuskohustusega, siis võib väita, et hüpotees kehtib. Siinkohal tuleb rõhutada, et hoolsuskohustust maksuõiguses tuleks mõista laiemalt. Tuleks arvestada maksuõigusest tulenevate hoolsuskohustuste erisuste ja käsitletavat tegevusvaldkonda reguleerivatest õigusnormidest tulenevate spetsiifiliste hoolsusnõuetega.

Töös teostatud analüüsi käigus selgus ka vastus teisele hüpoteesile, kas juhatuse liige vabaneb maksuõigusest tulenevast isiklikust vastutusest, kui ta on täitnud oma maksuõigusest tulenevaid kohustusi korraliku ettevõtja hoolsusega. Käesoleva töö autor on arvamusel, et juhatuse liikme vastutusele võtmise juures on tähtis temale omistatava kohustuse rikkumise tuvastamine. MKS teeb võimalikuks juhatuse liikme vastutuse maksuvõla eest, kui juhatuse liige rikkus tahtlikult või raskest hooletusest oma kohustusi, mille tõttu tekkis maksuvõlg. Sealjuures peab olema täidetud tingimus, et on rikutud kohustust tagada MKS-st ja teistest maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegne täielik täitmine. Korraliku ettevõtja hoolsuse kohane käitumine välistaks juhatuse liikme isikliku maksuõigusliku vastutuse, sest puudub vastutusele võtmise eelduseks olev kohustuste süüline rikkumine tahtluse või raske hooletuse vormis. Seega kehtib ülal püstitatud hüpotees, kuid korraliku ettevõtja hoolsust tuleks siin sisustada laiemalt, maksuõigusest tulenevate erisustega.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et üldine hoolsuskohustus annab standardi, millisel viisil peavad juhatuse liikmed oma kohustusi täitma, sätestades, et nad peavad seda tegema vajaliku hoolsusega. Hoolsuskohustus maksuõiguses on laiem mõiste kui üldine hoolsuskohustus ja ei ole vaid pelgalt vastavale tegevusvaldkonnale kehtestatud normide järgimine, vaid väljendub laiemalt: tavapärastes toimumisreeglites, millised on omased just sellele tegevusvaldkonnale ja millised võivad olla sätestatud ka seaduses. Seega üldise hoolsuskohustuse rikkumine ei ole vastutuse kohaldamiseks küllaldane alus, vaid tuleb tõendada ka MKS-st või maksuseadustest tulenevate õigusnormide rikkumist.

A Company Board Member's Duty of Diligence and Specific Liability in the Performance of Tax Obligations

RÉSUMÉ

Recent years have created serious challenges for predominant beliefs in the business world and many companies have been forced to reassess their current policies. Corporate culture, management and handling of risks have to be in continuous change in a developing legal and economic environment. Members of directing bodies, or boards, of companies need greater freedom of action and a sense of security to ensure sustainability of their businesses.

A sense of security can be provided through legislative protection of diligent and loyal managers, giving them confidence to accept the position of a board member and to assume sensible risks for the benefit of the company, without an excessive fear of potential personal liability. Therefore, legal regulation of the responsibilities of board members is relevant particularly to the issue of their personal legal liability.

The obligations of a board member may arise from a law, a contract concluded with the board member, established practice between parties, applicable standards in the profession or specialty, as well as the principles of good faith and reasonableness. Pursuant to the General Part of the Civil Code Act, members of a directing body of a company shall perform their obligations arising from law or the articles of association with the diligence normally expected from a member of a directing body and shall be loyal to the company.

The obligations of a board member can be grouped by type as general, basic and specific obligations, but the basic and specific obligations of a board member do not constitute a separate group of obligations; instead, they are included in the general duty of diligence and loyalty. The author of this study has reached the conclusion that the obligations arising from tax law can be classified under specific obligations and, therefore, they are also subjected to the general duty of diligence.

General obligations encompass the duty of diligence and loyalty of a board member, which is an established standard for the behaviour and performance of obligations of a board member. The duty of diligence is primarily an obligation associated with daily running and the business of a company.

In terms of tax law, the obligations of a board member are based on § 8 (1) of the Taxation Act, stating that the legal representative of a company is required to ensure that the principal's monetary and non-monetary obligations arising from taxation laws are performed within the set term and in full. A board member is under an obligation to ensure the performance of tax obligations associated with the principal's assets. Companies are legally represented by their management boards, which are subject to the obligation of performing tax obligations and to liability for failure to pay taxes in case of a wrongful violation.

The subject matter of this Master's thesis is relevant, because legal literature lacks a comparative analysis of the duty of diligence and the consequent personal liability in civil and tax law. Selection of this subject matter is justified by the topicality of this field and the author's subjective interest in these issues.

The main goal of this Master's thesis is to examine the obligations, particularly the duty of diligence, of board members in limited liability companies to identify the specific elements of a board member's duty of diligence and liability in the field on tax law, based on an analysis of legislation, good practice and judicial decisions in Estonia, Germany and the United States.

The Master's thesis consists of three chapters. The first chapter provides an overview of the duties of a board member. It presents a classification of a board member's obligations, based on an hierarchical distribution: general, basic and specific obligations.

The aim of the second chapter is to analyse the nature and content of the general duty of diligence, as well as its specific elements in civil and tax law. The chapter discusses due diligence as an undefined legal concept, examining its content, nature and importance for the applicable law. The same chapter also looks at the content and specific elements of the duty of diligence in tax law.

The third chapter focuses on personal liability of a board member in tax law arising from a violation of the duty of diligence. The aim of this chapter is to identify the legal bases enabling collection of tax arrears from a board member with a liability decision. In addition, the chapter analyses whether behaving according to the principles of due diligence can be a fact, which excludes liability under tax law.

The terms ‘board member’ and ‘member of a directing body’, as used in this thesis, refer to members of management boards and supervisory boards. The discussion of obligations and liability is primarily based on the status of management board members, while observations with regard to supervisory board members are made in case there are any specific elements associated with them.

The study and reference sources for this Master’s thesis are based primarily on theoretical literature, judicial decisions, practices, guidelines, recommended standards and regulatory documentation on civil law and tax law in Estonia, the United States and Germany. Historical, teleological and systematic interpretation has been used as the research method.

The author of this thesis has also considered it important to provide examples from the British, Dutch, Belgian, Finnish and Swedish civil and tax law and interpretations of the duty and concept of diligence, using those analogies for specifying the content of the concept of the duty of diligence as applied in Estonia.

From 2006, a board member’s general duty of diligence has been specified in the Commercial Code, stipulating that a board member shall perform his or her duties with due diligence. As the legislator has not provided a definition for this legal term, the content of the term should be established on the basis of the aim and instructions of the legislator.

Judicial practice includes references to the most general meaning of the duty of diligence, according to which a board member must be diligent, sufficiently informed to make decisions and may not assume unjustified risks for the company; in addition, he or she should act with a diligence, which would be exhibited by a reasonable person in a similar position and under similar conditions. The obligation to act in the most economically beneficial manner has been emphasised as well.

The concept of due diligence is closely associated with the general legal principles of good faith and reasonableness. A board member may deviate from the provisions of law, the articles of association, a contract, etc., if performing the arising obligations would create a conflict with the principle of good faith.

By establishing a certain standard of behaviour and providing a more detailed description of the responsibilities of and cooperation between members of management and supervisory boards, the Estonian Corporate Governance Recommendations enable to specify the content of the duty of diligence in certain cases, which is why it they would be useful even for those companies that are not publicly traded.

The author of this thesis believes that the introduction of the concept of due diligence in the Commercial Code constitutes establishment of a formal basis for the business judgment rule in Estonian law. This rule is an additional criterion for assessing the wrongfulness of non-performance of the obligations of a board member.

A board member must be sufficiently informed to make decisions. The requirement of being sufficiently informed presumes performance of a specific operation and control over the factors affecting achievement of the desired outcome. The information collected by a board member should be sufficient considering the situation. In order to make a business judgment, a board member has to conduct a critical review of all information reasonably available to him or her at that moment.

Board members have to make decisions on behalf of the company and its assets on a daily basis and such decisions entail a greater or lesser degree of risk of failure.

A management board is required to conduct a reasonable degree of risk management to establish a better understanding of acceptable risk levels. Indeed, tax risks are often caused by omissions, inadequate or delayed decisions of board members.

The duty of diligence in tax law is not limited to compliance with the requirements established for the relevant business field, but has a wider meaning: customary rules of operation, characteristic of this particular field and sometimes also established by law.

Even though liability for a company's tax arrears is borne by the company, there are special cases when a board member can also be liable for the same tax arrears. The tax authority can collect tax arrears from a board member with a liability decision under § 40 (1) of the Taxation Act. Liability of a board member can exist only in the presence of guilt and it presumes that the non-performance of a board member was due to intentional conduct or gross negligence.

In the opinion of the author of this thesis, performance of the obligations arising from the Taxation Act and other tax laws with due diligence requires a board member to be actively involved in the management of the company, incl. performance of risk management and internal audit, informed conduct in the best interests of the company, consultations with advisors if necessary, and implementation of measures to resolve solvency problems.

The author of this thesis considers it important to highlight the following relevant positions:

- Keeping accounts and tax records is integral and important part of business activities and they are closely linked. Negligence of a board member in arranging accounting means that accurate tax records cannot be retrieved and, consequently, the board member has failed to perform the obligations arising from both civil law and tax law.
- In the opinion of the author, the degree of diligence in the performance of the obligations of a board member should not be contingent on the person of the board member, but on the particular company, its field of business, size and turnover.
- Establishment of the degree of diligence expected of board members should be achieved primarily through normative methods in tax law. It means an attempt to create accepted diligence requirements for reasonable behaviour of a board member in a given situation, which can be then compared to the actual behaviour of a board member in a particular case. If the board member's behaviour did not comply with the standard, one could conclude that the conduct was negligent.
- In the performance of tax obligations, board members are subject to the general duty of diligence, supplemented by specific requirements of diligence arising from tax laws, such as the requirement to identify the other party in transaction and its tax liability status. Depending on circumstances, sufficient performance of a board member's duty of due diligence may also entail verification of compliance with certain formal requirements established in specific acts, performance of a registration requirement or a similar

requirement, such as verification of the authorisation of the other party to enter into a transaction.

- Personal liability of a board member to the state as the company's creditor should be regarded as an exceptional liability, applicable in the cases specified in the Taxation Act, as § 96 (5) of the Taxation Act stipulates that liability decisions may be made only after the tax authority has attempted collection of tax arrears from the company in question, but the attempt has failed or the company has been declared bankrupt. Consequently, a debt claim of the tax authority must be satisfied primarily by the company and the issue of liability of a board member can be raised only after that under § 40 of the Taxation Act.
- Applicability of personal liability of a board member requires existence of concrete bases, considering the facts of the particular case, including acts or omissions of the board member and the causal link between the board member's behaviour and tax arrears.
- To assess whether a board member has acted with intent or negligence in the matters of tax law, one should examine whether the board member acted according to generally accepted standards of diligence and customary rules of practice characteristic of this particular field of business.
- In a liability decision, the tax authority cannot rely only on non-performance of the general duty of diligence by a board member, but it must also prove a breach of a more specific rule arising from tax law. The general duty of diligence establishes a standard for the general manner of the performance of obligations of board members, stipulating that they must exercise due diligence. The duty of diligence in tax law is a wider concept than the general duty of diligence and is not limited to compliance with the requirements established for the relevant business field, but has a wider meaning: customary rules of operation, characteristic of this particular field and sometimes also established by law.

The goal of this study was to test the hypotheses raised at the start of the study. Does the general duty of diligence of a board member encompass the tax law obligations of a board member in making business judgments and entering into civil law transactions or not? The analysis completed in this study indicates that the content of the general duty of diligence is the same in both civil law and tax law, but it is limited in the application of the Taxation Act by the specific requirements arising from tax laws.

In addition, the analysis also gave an answer to the second question on whether a board member is exempted from personal liability arising from tax law if he or she has exercised due diligence in performing the obligations arising from tax law. The author of this thesis is

of the opinion that the hypothesis was confirmed, because if a board member has exercised due diligence in performing the obligations arising from tax law, he or she does not bear personal liability for the tax arrears of the company, because of the absence of wrongfulness in the acts leading to liability.

The main abbreviations used in the text have been included at the end to facilitate understanding of the Master's thesis.

KASUTATUD KIRJANDUS

Raamatud

J. D. Bauman, E. J. Weiss, A.R. Palmiter. Corporations law and Policy. Materials and problems. Fifth edition. American casebook series. West Group- United States of America, 2003.

T. Baums. Corporate Governance in Germany- System and Recent Developments. Aspects of Corporate Governance. Corporate Governance Forum. The Stockholm Symposium 1993. *M. Isaksson, R. Skog (toim.).* Stockholm, 1994.

W.L. Cary, M.A. Eisenberg. Corporations Cases and Materials. Seventh Edition. New York, 1995.

S. L. Emanuel. Corporations. Sixth Edition. Aspen Publisher 2009.

E. Gustavus. Äriühinguõigus. Eesti kaubandus- ja registriõiguse õpik. Tallinn: Justiitsministeerium, 2000.

D.M. Guy, C. W. Alderman, A. J. Winters. Auditing. Second Ed. Harcourt Brace Jovanovich College Publishers. 1990.

L. Hommelhoff jt. GmbH-Gesetz Kommentar. Köln, 2009.

M. Kairjak jt. Äriõigus. Näidised ja kommentaarid. Tallinn: Äripäev, 2009. Viidatud: Kairjak.

R. Kuber. Äriõigus. Osaühing, Aktsiaselts. Näidised ja kommentaarid. Tallinn: Käsiraamatute Kirjastus, 2002.

I. Kull. Hea usu põhimõtte kaasaegses lepinguõiguses. Doktoritöö. Tartu, 2002.

I. Kull jt. Lepingud. Näidised ja kommentaarid. Tallinn, 2003. Viidatud: Kull jt.

I. Kull, V. Kõve, M. Käerdi. Võlaõigus I. Üldosa. Tallinn, 2004. Viidatud: Kull jt I.

V. Kõve jt. Äriõigus. Näidised ja kommentaarid. Tallinn, 2003. Viidatud: Kõve jt.

K. Kägi jt. Maksuviidad 2009. Äripäeva Kirjastus, Tallinn 2009. Viidatud: Kägi jt.

O. Kärсна. Juhatusе liikme vastutus ja õigused. Tallinn: Agitaator, 2007. Viidatud: Kärсна I.

H. Köhler. Tsiviilseadustik. Üldosa. Tallinn, 1998.

L. Lehis. Maksuõigus. Kirjastus Juura, Tallinn, 2004. Viidatud: Lehis.

L. Lehis, M. Huberg, I. Raudjärv. Kommenteeritud maksuseadused 2005. Tartu 2005.

L. Lehis jt. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Kolmas köide kommentaarid. Maksumaksjate Liidu Kirjastus, Tartu, 2012.

K. Lillemets. Maksuvõlgade sundtäitmine. Sisekaitseakadeemia, 2006.

K. Moberg. Auditors' Liability for Damages. Scandinavian Studies in Law, Vol. 45, Company Law. Published under the auspices of The Stockholm University Law Faculty 2003.

R. Narits. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn, 1995.

K. Oone. Hea valitsemine: käsiraamat tänastele ja tulevastele vabatahtlike valitsejatele. Eesti Mittetulundusühingute ja Sihtasutuste Liit. 2007.

T. Penke. Taxation in the Netherlands. Haaq, 1995.

B. Pettet. Company Law. Second Edition. Longman. London, 2005.

A. Pilv, E. Kergandberg, M. Lentsius. Maksumenetlus. Äripäeva Kirjastus. Tallinn, 2006.

S.I. Root. Beyond COSO: International Control to Enhance Corporate Governance. John Wiley & Sons Inc., 1995.

K. Saare. Eraõigusliku juriidilise isiku õigussubjektsuse piiritlemine. Doktoritöö. Tartu Ülikooli Kirjastus, 2004. Viidatud: Saare I.

A. Salonen. Osakeyhtiön hallituksen jäsenen huolellisuusvelvollisuus. Vantaa, 2000.

A. de Savornin Lohman. Duties and liability of Directors and Shareholders under Netherlands law. Piercing the Corporate Veil. London: Kluwer Law International, 1996, lk 64.

P. Schlechtriem. Schadenersatzhaftung der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften.- Die Haftung der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften. Verhandlungen der Fachgruppe für vergleichendes Handels- und Wirtschaftsrecht anlässlich der Tagung der Gesellschaft für Rechtsvergleichung in Würzburg vom 13.-16.09.1989. Baden-Baden: Nomos, 1991, lk 37.

P. Schlechtriem. Võlaõigus. Üldosa. Juura, Õigusteabe AS. Tallinn 1999.

J. Stapleton. Good Faith in Private Law. Current Legal Problems. London, 1999.

R. Zimmermann, S. Whittaker. Good Faith in European Contract Law. Cambridge: Cambridge University Press, 2000.

H. Toiviainen. Osakeyhtiön Toimitusjohtajan Asema. Helsinki, 1992.

B. Tremmel, B. Buecker. Key aspects of German business law. A Practical manual. Heidelberg: Springer-Verlag Berlin, 2002.

P. Varul jt. Äriühingu juhtorganid. Äriühingu juhtorganite liikmete õigused, kohustused ja vastutus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 2005. Viidatud: Varul.

P. Varul jt. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura Kirjastus, 2010. Viidatud: Varul jt.

P. Varul jt. Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura Kirjastus, 2006. Viidatud: Varul I.

M. Vutt. Hea ühingujuhtimise tava ja õigusemõistmine. Kohtute aastaraamat 2006. Viidatud: Vutt.

West (koost) High Court Case Summaries. Business Associations. Keyed to Klein, Ramseyer and Bainbridge's Casebook on Business Associations. 6th Edition. Thomson/West, 2005.

G. Wirth, M. Arnold, M. Greene. Corporate Law in Germany. München: C. H. Beck, 2004. Viidatud: Wirth.

Dokumendid ja teadustööd

American Bar Association. Corporate Director's Guidebook. Fourth Edition, V/2004.

Belgian Corporate Governance Committee. The 2009 Belgian Code on Corporate Governance. Arvutivõrgus: <http://ecgi.org> (24.04.2012).

COSO. Enterprise Risk Management- Integrated Framework. Executive Summary. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. 2004. Arvutivõrgus: <http://www.coso.org> (24.04.2012).

Euroopa Komisjon. Roheline raamat. Äriühingu üldjuhtimise EL-i raamistik. 2011. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu> (25.04.2012)

EVS-ISO 31000:2010. Riskijuhtimine- põhimõtted ja juhised. Eesti Standardikeskus 2010. Viidatud: EVS-ISO 31000:2010.

Government Commission on the German Corporate Governance Code. 18. May 2010. Arvutivõrgus: <http://ecgi.org> (24.04.2012).

Hea Ühingujuhtimise Tava. 2006. Arvutivõrgus: <http://www.fi.ee> (24.04.2012). Viidatud: HÜT.

J. Lahe. Süü deliktiõiguses. Doktoritöö. Tartu 2005. Viidatud: Lahe.

Maksu- ja Tolliamet. Ostu-müügitehingute maksustamisega seonduvad selgitused. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=27605> (01.04.2012). Viidatud: EMTA.

Rahandusministeerium. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Uuendatud 01.01.2012, lk 11. Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/doc.php?100992> (03.04.2012). Viidatud: MKS seletuskiri.

OECD Principles of Corporate Governance. May 1999. Arvutivõrgus: <http://www.ecgi.org> (30.03.2012).

OECD Principles of Corporate Governance 2004. Arvutivõrgus: <http://www.ecgi.org> (30.03.2012).

K. Oone, G. Tiivas. Tava on kõigi ettevõtete aktsionäridele. – Hea ühingujuhtimise tava. Kommenteeritud väljaanne. 2004. Arvutivõrgus: <http://digar.nlib.ee/digar/show/?id=10180> (30.03.2012).

M. Ots. Äriühingu juhtorgani liikme vastutus äriühingu võlausaldaja ees. Magistritöö. 2006.

G. Purdy. Raising the Standard- the New ISO Risk Management Standard.- Society for Risk Analysis. Wellington Meeting. 2009. Viidatud: Purdy.

Securities Market Association. Finnsih Corporate Covernance Code 2010. Arvutivõrgus: <http://ecgi.org> (24.04.2012).

Tallinna Börsi reeglistik. Arvutivõrgus: <http://www.nasdaqomxbaltic.com/et/bors/reeglid-ja-oigusaktid/> (30.04.2012).

The Model Business Corporation Act (MBCA) article 8.30(a), revised through 2005 Adopted by the Committee on Corporate Laws of the Section of Business Law with support of the American Bar Foundation. Arvutivõrgus: <http://www.americanbar.org/aba.html> (24.04.2012). Viidatud: MBCA.

T. Tiivel. Äriühingu juhtorgani liikme kohustused ja vastutus. Magistritöö. 2004. Viidatud: Tiivel II.

Äriseadustiku muutmise seaduse eelnõu (552 SE), Riigikogu stenogramm 19.01.2005. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee> (26.04.2012). Viidatud: ÄS muutmise seaduse eelnõu stenogramm.

Äriseadustiku muutmise seaduse eelnõu (552 SE), Riigikogu stenogramm 28.09.2005. <http://www.riigikogu.ee> (26.04.2012)

Ajakirjade, ajalehtede ja interneti artiklid

S. Antsmäe. Riskijuhtimine ja riskide hindamise meetodid. RP (Raamatupidamise Praktik), jaanuar 2012. Viidatud: Antsmäe.

T. Grauberg. Juriidilise isiku juhatuse liikme vastutus maksuvõla eest. Maksumaksja nr 11 (109), november 2006. Viidatud: Grauberg.

R. Hammerberg. Juhatuse liikme vastutus ja ettevõtlus: ärilise otsuse reegli vajalikkusest Eestis. 2009. Arvutivõrgus: www.sorainen.com/en/Publications/legal-blogs/1400/juhatuse-liikme-vastutus-ja-ettevotlus-arilise-otsuse-reegli-vajalikkusest-eestis (11.04.2012). Viidatud: Hammerberg.

T. Kalas. Juhatuse liikmete hoolsuskohustus ja ärilise otsuse reegel üldise õiguse maades.- Juridica nr 4, 2000. Viidatud: Kalas.

M. Kähri. Tõendamiskoormus maksumenetluses.- Juridica nr 1, 2004.

L. Lehis. Kas tsiviilseadustiku üldosa on rakendatav finantsõiguses?- Juridica nr 3, 1997.

J.M. Moss. The Business Judgement Rule: How Much Board Deliberation Is Enough When a Board Is Under Time Constraints?- Brigham Young University Law Review, Vol 1991, Issue 3, 1991.

I. Pilving. Riigikohtu 2001. aasta praktika haldusmenetluse valdkonnas.- Juridica nr 2, 2002.

J.J. Du Plessis. The German Two-Tier Board and the German Corporate Governance Code.– European Business Law Review, Vol 15, No 5, 2004.

K. Saare. Eraõigusliku juriidilise isiku tegutsemine oma organite kaudu ning vastutus nende tegude eest. Läbiva vastutuse printsiip.- Juridica nr 4, 2000.

K. Saare. Esindusorgani liikme käitumise omistamisest eraõiguslikule juriidilisele isikule seoses vastutuse küsimusega.- Juridica nr 10, 2003. Viidatud: Saare.

K. Tamm. Äriühingu juhtorgani liikme deliktiline vastutus äriühinguga seotud kuritarvituse korral.- Juridica nr 6, 2006.

T. Tiivel. Juhatus ei vastuta iseenesest majandusraskuste tekkimise eest.- Eesti Majanduse Teataja nr 6, 2009.

T. Tiivel. Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus.- Juridica nr 9, 2005. Viidatud: Tiivel.

M. Vutt. Eraõiguse normide rakendamine Riigikohtu halduskolleegiumi praktikas. Riigikohus 2006. Arvutivõrgus: www.riigikohus.ee (21.03.2012). Viidatud: Vutt I.

P. Wahlgren. Tax Law. Scandinavian Studies Law. Volume 4.4. Stockholm 2003.

Muu materjal

L. Lehis. Autori kirjalik järelepäring hoolsuskohustuse ja vastutuse teemal. 02.04.2012.

KASUTATUD ÕIGUSAKTID

Eesti õigusaktid

Ehitusseadus (RT I 2002, 47, 297; RT I, 29.12.2011, 197).

Keskkonnaministri 21.12.2006 määrus nr 84 „Metsamaterjali veoeeskiri, metsamaterjali üleandmise-vastuvõtmise akti ja müüdud või ostetud raieõiguse või metsamaterjali kohta Maksu- ja Tolliametile esitatava teatise vorm ning veoselehe kohta esitatavad nõuded” (RTL 2006, 93, 1726; RT I, 09.03.2011, 21).

Käibemaksuseadus (RT I 2003, 82, 554; RT I, 27.03.2012, 14).

Maksukorralduse seadus (RT I 2002, 26, 150; RT I, 21.03.2011, 38).

Majandus- ja kommunikatsiooniministri 27.12.2002 määruse nr 71 „Eri liiki ehitiste ehitamise tehnilistele dokumentidele esitatavad nõuded” (RTL 2003, 3, 28).

Metsaseadus (RT I 2006, 30, 232; RT I 2006, 30, 232)

Pankrotiseadus (RT I 2003, 17, 95; RT I, 29.06.2011, 1).

Põhiseadus (RT 1992, 26, 349; RT I, 27.04.2011, 2).

Raamatupidamise seadus (RT I 2002, 102, 600; RT I, 12.11.2010, 1).

Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus (RT I 2008, 3, 21; RT I, 30.12.2011, 24).

Tsiviilseadustiku üldosa seadus (RT I 2002, 35, 216; RT I, 06.12.2010, 12).

Võlaõigusseadus (RT I 2001, 81, 487; RT I, 08.07.2011, 21).

Äriseadustik (RT I 1995, 26, 355; RT I, 02.11.2011, 3).

Läti õigusaktid

The Commercial Law. Latvia. Section 169. Arvutivõrgus:

<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UNTC/UNPAN018384.pdf>
(24.03.2012)

Saksamaa õigusaktid

Abgabenordnung (Saksamaa maksukorralduse seadus). Arvutivõrgus:

http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html (19.04.2012)

Aktiengesetz (Saksamaa aktsiaseltside seadus). Arvutivõrgus: <http://www.gesetze-im-internet.de/aktg/index.html> (22.04.12)

Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Saksamaa osaühingute seadus). Arvutivõrgus: <http://www.gesetze-im-internet.de/gmbhg/> (22.04.12)

KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA

Eesti kohtupraktika

Riigikohtu tsiviilkolleegiumi otsused

RKTKo 04.05.2010 nr 3-2-1-33-10 Osahingu RAHEST hagi Toomas Pärna ja Margus Ehrenpreisi vastu solidaarselt 3 130 000 krooni väljamõistmiseks (RT III 2010, 22, 154).

RKTKo 15.01.2010 nr 3-2-1-132-09 AKTSIASELTSI JETOIL hagi AKTSIASELTSI ALLANDO TRAILWAYS vastu põhivõla 608 473 krooni 44 sendi ning viivise saamiseks (RT III 2010, 5, 35).

RKTKo 08.10.2008 nr 3-2-1-65-08 Raivo Mereranna hagi OÜ REHVIEXPRESS vastu osanike koosoleku otsuste tühisuse tuvastamiseks või kehtetuks tunnistamiseks ja juhatuse liikme ametiaja pikenemise tuvastamiseks ning OÜ REHVIEXPRESS vastuhagi Raivo Mereranna vastu esindusõiguse puudumise tuvastamiseks (RT III 2008, 39, 261).

RKTKo 11.06.2008 nr 3-2-1-44-08 Revalhaus Kinnisvara OÜ hagi Jürgen Järviku vastu 2 248 000 krooni väljamõistmiseks (RT III 2008, 29, 197).

RKTKo 06.02.2008 nr 3-2-1-137-07 Bengt Gunnar Erikssoni hagi AS AM Puit vastu kohustuse täitmisele sundimiseks ja 3 040 400 krooni ning viivise nõudes (RT III 2008, 8, 56).

RKTKo 07.11.2007 nr 3-2-1-102-07 Balti Finantseerimisasutuse AS-i hagi Jüri Kravtšenko vastu võla 1 000 000 krooni nõudes (RT III 2007, 40, 317).

RKTKo 09.06.2006 nr 3-2-I-25-06 Eesti Vabariigi (Rahandusministeeriumi kaudu) hagi V. B. vastu alusetu rikastumise teel saadu väljanõudmiseks ja kahju hüvitamiseks (RT III 2006, 24, 221).

RKTKo 15.05.2006 nr 3-2-I-36-06 AS-i E (pankrotis) hagi Ü. K. vastu kahju hüvitamiseks (RT III 2006, 21, 195).

RKTKo 22.09.2005 nr 3-2-I-79-05 Metsamaahalduse AS-i hagi Külli Türneri, Eduard Ennsi, Triin Tilgeri ja Anne Tilgeri vastu tekitatud kahju hüvitamiseks RT III 2005, 28, 293).

RKTKo 11.05.2005 nr 3-2-I-41-05 Aktsiaselts "Walko" (pankrotis) hagi Kalle Pildi (Pilt) vastu 3 022 119 krooni 20 sendi saamiseks (RT III 2005, 17, 181).

RKTKo 26.04.2005 nr 3-2-I-39-05 Katrin Kanguri vastulause Tartu Maakohtu registri-osakonna 22. aprilli 2004. a kandeotsusele (RT III 2005, 15, 155).

RKTKo 02.06.2003 nr 3-2-I-67-03 AS Lembitu (pankrotis) hagi Mart Varjuni vastu kahju hüvitamiseks (RT III 2003, 21, 206).

RKTKo 02.05.2003 nr 3-2-I-45-03 Eesti Vabariigi (Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi kaudu) hagi Raivo Raidna vastu 385 384 krooni 8 sendi saamiseks (RT III 2003, 18, 173).

RKTKo 30.04.2003 nr 3-2-I-41-03 AS Lembitu (pankrotis) hagi Mart Varjuni ja Erik Seppingu vastu 6 179 139 krooni saamiseks (RT III 2003, 17, 164).

RKTKo 03.06.2002 nr 3-2-I-75-02 AS Trikaado (pankrotis) hagi Ragnar Kõgeli vastu raske juhtimisveaga tekitatud kahju hüvitamiseks (RT III 2002, 18, 208).

RKTKo 13.03.2002 nr 3-2-I-20-02 OÜ Raideval hagi Valgjärve Puidutööstuse OÜ vastu 65 938 krooni 40 sendi saamiseks (RT III 2002, 10, 103).

Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi otsus

RKPSJVKo 13.06.2005 nr 3-4-I-5-05 Õiguskantsleri taotlus Kuressaare Linnavolikogu 27. mai 2004. a määruse nr 17 punkti 1 kehtetuks tunnistamiseks (RT III 2005, 23, 233).

Riigikohtu halduskolleegiumi otsused

RKHKo 05.05.2010 nr 3-3-I-18-10 Lasva Liimpuidu AS kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 28. novembri 2008. a maksuotsuse nr 12-5/389 tühistamiseks.

RKHKo 20.01.2010 nr 3-3-I-74-09 AS Saurix Petroleum kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 24. jaanuari 2006. a maksuotsuse nr 12-5/30 tühistamiseks ja selle alusel tasutud summade tagastamiseks koos intressidega (RT III 2010, 6, 44).

RKHKo 04.12.2009 nr 3-3-I-75-09 Katrin Tasamäe kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 20. juuni 2008. a vastutusotsuse nr 13-1/583 tühistamiseks (RT III 2009, 57, 425).

RKHKo 07.12.2006 nr 3-3-I-63-06 xxx OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksukeskuse maksuotsuse tühistamise nõudes (RT III 2006, 46, 392).

RKHKo 21.11.2005 nr 3-3-I-53-05 Martin Viljasaare kaebus Kagu Maksuameti vastutusotsuse tühistamiseks (RT III 2005, 41, 409).

RKHKo 31.10.2005 nr 3-3-I-41-05 Aivo Sauna ja Eero Lalli kaebus Kagu Maksuameti vastutusotsuse tühistamiseks (RT III 2005, 38, 374).

RKHKo 02.10.2003 nr 3-3-I-50-03 AS Tammiskilp kaebus Rapla Maksuameti 8. novembri 2001. a ettekirjutuse nr 4-05/14-1412 tühistamiseks (RT III 2003, 29, 304).

RKHKo 20.06.2003 nr 3-3-I-49-03 OÜ Prikoliit kaebus Lääne-Viru Maksuameti 20. juuni 2002. a ettekirjutuse nr 4-05/108-756 tühistamiseks (RT III 2003, 24, 238).

RKHKo 12.06.2003 nr 3-3-I-52-03 AS TRK Ehitus kaebus Lääne-Viru Maksuameti 21. juuni 2002. a ettekirjutuse tühistamiseks (RT III 2003, 23, 227).

RKHKo 02.06.2003 nr 3-3-I-40-03 AS Gizmo kaebus Harju Maksuameti 25. juuni 2001. a ettekirjutuse osaliseks tühistamiseks (RT III 2003, 21, 199).

RKHKo 08.05.2003 nr 3-3-I-43-03 AS Tartu Veski kaebus Tartu Linna Maksuameti 14. mai 2002. a ettekirjutuse osaliseks tühistamiseks (RT III 2003, 18, 168).

RKHKo 05.05.2003 nr 3-3-I-39-03 AS Adonis Baltic Timber Group kaebus Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuameti 30. ja 31. mai ning Maksuameti 8. ja 9. augusti 2001. a otsuste tühistamiseks, ettekirjutuse tegemiseks tagastada enamakstud maksusumma koos intressiga ja tagastamisega viivitamise õigusvastaseks tunnistamiseks (RT III 2003, 17, 157).

RKHKo 16.04.2003 nr 3-3-I-29-03 OÜ Elvarem kaebus Ida-Viru Maksuameti 22. märtsi 2002. a ettekirjutuse tühistamiseks ja maksuametile maksusumma tagastamise ettekirjutuse tegemiseks (RT III 2003, 13, 128).

Riigikohtu kriminaalkolleegiumi otsused

RKKKo 17.08.2011 nr 3-1-I-57-11 Kriminaalasi Aadu Jaansoo süüdistuses KarS § 386 lg 1 (KrK § 148¹ lg-d 2 ja 10; KarS § 389¹ lg 2) järgi. Arvutivõrgus: <http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-1-1-57-11> (23.04.2012).

RKKKo 28.01.2008 nr 3-1-I-60-07 Kriminaalasi Manivald Paulson'i ja Manfred Rünneri süüdistuses KrK § 148¹ lg-te 2 ja 10 järgi (RT III 2008, 7, 44).

RKKKo 06.05.2005 nr 3-1-I-137-04 AS OG Elektra süüteoasi KarS § 220 lg 2 järgi (RT III, 18, 184).

RKKKo 27.02.2004 nr 3-1-I-123-03 (RT III 2004, 8, 84) Kriminaalasi Silver Karjuse (Karjus) süüdistuses KrK § 148¹ lg 7 järgi.

RKKKo 03.11.2000 nr 3-1-I-98-00 Eero Metsvahi ja Arvi Lohu süüdistuses KrK § 148¹ lg 7 ja § 17 lg 6 järgi (RT III 2000, 25, 277).

Tallinna Ringkonnakohtu otsused

TRKo 02.06.2010 nr 3-08-739 OÜ Puujuur kaebus Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse 18.03.2008 maksuotsuse nr 12-5/110 tühistamiseks. Arvutivõrgus: <http://www.kohus.ee/kohtulahendid/index.aspx> (23.04.2012).

TRKo 15.04.2010 nr 3-08-1021 Stora Enso Eesti AS (AS Stora Enso Mets õigusjärglane) kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 29. jaanuari 2008. a maksuotsuse nr 12-5/73 tühistamiseks. Arvutivõrgus: <http://www.kohus.ee/kohtulahendid/index.aspx> (23.04.2012).

TRKo 13.10.2009 nr 3-08-315 AS Raunopol kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 18. jaanuari 2008. a maksuotsuse nr 12-5/38 tühistamiseks Arvutivõrgus: <http://www.kohus.ee/kohtulahendid/index.aspx> (23.04.2012).

TRKo 22.05.2008 nr 3-06-1928 Viiking Ehitusmeister OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse 25. augusti 2006. a maksuotsuse nr 12-5/203 osaliseks tühistamiseks. Arvutivõrgus: <http://www.kohus.ee/kohtulahendid/index.aspx> (23.04.2012).

Tallinna Halduskohtu otsus

THKo 23.02.2009 nr 3-08-2387 OÜ Yks Grupp kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 01.08.2008 maksuotsuse nr 12-5/711 tühistamise nõudes. Arvutivõrgus: <http://www.kohus.ee/kohtulahendid/index.aspx>

Ameerika Ühendriikide kohtupraktika

Smith v Van Gorkom , 488 A.2d 858 (Delaware Supr. 1985).

Saksamaa kohtupraktika

Saksamaa tsiviilkohus

GHZ 135, 244, 255. Federal Supreme Court in civil matters, vol 135, pp 244, 255.

Saksamaa kõrgem maksukohus

BFH v. 13. Juli 1994 – I R 112/91, GmbHR 1995, 236.
BFH v. 16. März 1993 – VII R 57/92, BFH/NV 1993, 707.
BFH v. 25. April 1989 – VII S 15/89, BFH/NV 1989, 757.
BFH v. 17. Januar 1989 – VII B 96-97/88, BFH/NV 1989, 424.
BFH v. 9. Februar 1988 – VII B 169/87, BFH/NV 1988, 649.
BFH v. 26. Juli 1988 – VII R 83/87, BStBl. II 1988, 859.
BFH v. 24. November 1987 – VII R 82/84, BFH/NV 1988, 206.
BFH v. 17. Juli 1984 – VIII S 9/84, BFH/NV 86, 583.
BHV v. 8. Juli 1982 – V R 7/76, BStBl. II 1983, 249.

Euroopa Kohtu otsused

C-146/05 27.09.2007 Albert Collée vs Finanzamt Limburg an der Lahn.
C-440/04 ja C-439/04 06.07.2006 Belgia riik vs Recolta Recycling SPRL ja Axel Kittel vs Belgia riik.

KASUTATUD LÜHENDID

a - aasta

AO- Abgabenordnung

AS- aktsiaselts

BFH- Bundesfinanzhof (Saksamaa kõrgem maksukohus)

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

COSO ERM- COSO Enterprise Risk Management- Integrated Framework

GCGC - German Corporate Governance Code

GmbHG - Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Saksamaa osäühingute seadus)

HÜT- Hea Ühingujuhtimise Tava

ISO- International Organization of Standardization

jne – ja nii edasi

jms- ja muu selline

jt – ja teised

KMKRi nr - käibemaksukohustuslasena registreerimise number

lk- lehekülg

MKS- Maksukorralduse seadus

nt- näiteks

OÜ- osäühing

RKHKo - Riigikohtu halduskolleegiumi otsus

RKKKo- Riigikohtu kriminaalkollegiumi otsus

RKTKo- Riigikohtu tsiviilkolleegiumi otsus

RPS- Raamatupidamise seadus

sh- sealhulgas

st- see tähendab

TRKo- Tallinna Ringkonnakohtu otsus

THKo - Tallinna Halduskohtu otsus

TsÜS- Tsiviilseadustiku üldosa seadus

USA- Ameerika Ühendriigid

vms - või muu selline

vt – vaata

VÕS- Võlaõigusseadus

ÄOR- Ärilise otsuse reegel

ÄS- Äriseadustik